



UNIVERSITÀ DI PISA
DIPARTIMENTO DI ECONOMIA E MANAGEMENT

CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN
CONSULENZA PROFESSIONALE ALLE AZIENDE

IL DIRITTO D'INTERPELLO

Candidato:

Andrea Tardelli

INDICE

PREMESSA

CAPITOLO 1 - Il diritto di interpello e lo Statuto del contribuente

CAPITOLO 2 - L'interpello ordinario

- 2.1. Presupposti, finalità ed oggetto dell'interpello
- 2.2. Soggetti abilitati alla presentazione delle istanze
- 2.3. Modalità di presentazione dell'istanza
- 2.4. Competenza
- 2.5. Documentazione integrativa
- 2.6. Risposta
- 2.7. Inammissibilità
- 2.8. Effetti dell'interpello
- 2.9. Tipologie di risposte
- 2.10. Ulteriori tipologie di interpello riconducibili alla procedura prevista dall'art. 11 della legge. 212 del 2000.

CAPITOLO 3 - L'interpello antielusivo

- 3.1. Presupposti, finalità ed oggetto dell'interpello
- 3.2. Soggetti abilitati alla presentazione delle istanze
- 3.3. Modalità di presentazione dell'istanza
- 3.4. Documentazione integrativa
- 3.5. Risposta
- 3.6. Inammissibilità ed improcedibilità
- 3.7. Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive
- 3.8. Effetti dell'interpello antielusivo
- 3.9. Interpello per la deducibilità dei componenti negativi di cui all'art. 11, comma 13, della L. n. 413 del 1991 (operazioni intercorse tra imprese residenti e imprese estere residenti o localizzate in paradisi fiscali).

CAPITOLO 4 - Interpello per la disapplicazione della normativa antielusiva

- 4.1. Presupposti, finalità ed oggetto dell'interpello
- 4.2. Soggetti abilitati alla presentazione delle istanze
- 4.3. Modalità di presentazione dell'istanza
- 4.4. Preventività dell'istanza
- 4.5. Documentazione integrativa
- 4.6. Provvedimento del Direttore regionale
- 4.7. Inammissibilità ed improcedibilità
- 4.8. Effetti del provvedimento

CAPITOLO 5 - Impugnabilità del diniego opposto all'istanza di interpello disapplicativo

- 5.1. La sentenza della Corte di Cassazione n. 17010 del 5 ottobre 2012
- 5.2. La dottrina
- 5.3. Le ragioni che dimostrano la non condivisibilità della sentenza

CAPITOLO 6 - Interpello C.F.C. (Controlled Foreign Company)

- 6.1. La disciplina C.F.C.
- 6.2. Soggetti abilitati alla presentazione dell'istanza
- 6.3. Modalità di presentazione dell'istanza
- 6.4. Documentazione da allegare all'istanza e documentazione integrativa
- 6.5. Risposta
- 6.6. Inammissibilità
- 6.7. Effetti dell'interpello
- 6.8. Interpello ai sensi dell'art. 168 TUIR
- 6.9. Interpello CFC e diritto UE
- 6.10. Alcune considerazioni aggiuntive sull'interpello C.F.C.

CAPITOLO 7 - Interpelli presentati dalle imprese di più rilevante dimensione

- 7.1. Modalità di presentazione

CAPITOLO 8 - Interpello e Società non operative (o "di comodo")

- 8.1. La disciplina

- 8.2. Il rapporto di “comodo”
- 8.3. La disciplina degli interpelli
- 8.4. La giurisprudenza di comodo
- 8.5. Le pronunce di merito delle Commissioni provinciali e regionali
- 8.6. Il problema dell’interpello: la mancata presentazione dell’istanza
- 8.7. Il problema dell’interpello: la mancata impugnazione del diniego
- 8.8. L’esercizio a cavallo ed il termine di presentazione dell’istanza
- 8.9. Le tre vie delle società di comodo
- 8.10. Considerazioni conclusive

CAPITOLO 9 - Gli interpelli tributari negli ordinamenti stranieri

- 9.1. “Consultas Tributarias”: l’esperienza spagnola
- 9.2. “Rescrit”: l’esperienza francese
- 9.3. “Verblindliche Auskunft”: l’esperienza tedesca
- 9.4. “Letter ruling”: l’esperienza statunitense

CONCLUSIONI

- 1. Comuni finalità e caratteristiche
- 2. La distinzione tra interpello speciale e ordinario
- 3. Osservazioni e considerazioni finali

Premessa

Il sistema fiscale italiano si fonda sull'autodeterminazione dell'imposta da parte dei contribuenti. Quindi è rimesso al soggetto passivo dell'imposta non solo il pagamento della stessa, ma anche la sua determinazione quantitativa, attraverso l'interpretazione e l'applicazione delle disposizioni di legge. Per questo motivo, il contribuente è chiamato ad interpretare la normativa vigente al fine di applicarla correttamente. Ed è qui che sorge il problema maggiore, la normativa fiscale italiana è molto complessa e può facilmente creare dubbi interpretativi.

Inoltre una normativa di difficile interpretazione, non soltanto complica l'attività ai singoli contribuenti, ma risulta anche dannosa per l'intero sistema poiché, se da un lato può creare inesattezze e incompletezze della dichiarazione, dall'altro può creare terreno fertile per comportamenti elusivi da parte dei contribuenti.

L'intervento dell'Amministrazione finanziaria è quasi sempre successivo ed eventuale alla dichiarazione del contribuente e si concretizza in un'attività di controllo e sanzionatoria. Per i motivi finora citati, il rapporto tra Fisco e contribuenti è sempre stato caratterizzato da una netta e diretta conflittualità. Il confuso sistema tributario italiano ha prodotto, nel corso degli anni, un'evasione fiscale senza precedenti nonché un'elusione diffusa ed incontrastata che ha portato ad una stretta fiscale che ha colpito maggiormente ed in maniera sproporzionata i ceti medi.

Questa situazione ha portato ad un aumento esponenziale¹ delle controversie tra Fisco e contribuente che ha paralizzato il sistema del contenzioso tributario e ha reso evidente la necessità di una riforma di tutto il sistema di rapporti tra Amministrazione Finanziaria e contribuente² stesso.

In risposta a questa crisi, negli ultimi anni si è venuto a consolidare un nuovo indirizzo normativo volto alla riforma del contenzioso tributario e, più in generale, del funzionamento dell'Amministrazione Finanziaria secondo principi di semplificazione e trasparenza delle norme e degli adempimenti a carico dei contribuenti.

Ed è in questa ottica che bisogna analizzare l'introduzione di strumenti come Autotutela, Interpello, Accertamento con adesione e Conciliazione giudiziale, questi istituti, favorendo la partecipazione del contribuente e responsabilizzando sia l'Amministrazione Finanziaria che il

¹ Come analizzato da F. TESAURO, *A proposito della riforma del contenzioso tributario*, in *Rassegna Tributaria* 1988, n. 9, pag 435.

² Concorda con Tesaurò anche S. LA ROSA, *Concordato, Conciliazione e flessibilità dell'amministrazione finanziaria*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1995, I, pag.999 ss.. Le ragioni della crisi del contenzioso sarebbero da ricondurre ad una sfasatura tra la riforma del diritto tributo sostanziale e la "non riforma delle commissioni tributarie".

contribuente stesso, si pongono come fine ultimo il frenare l'indiscriminato ricorso al contenzioso ed anticipare in sede amministrativa l'instaurarsi della lite³.

Per venire all'oggetto del mio lavoro, il diritto d'Interpello, introdotto dall'art. 21 della legge n. 413/91, appare come uno strumento deflattivo basato sul dialogo e la collaborazione con l'Amministrazione Finanziaria e rappresenta una delle più rilevanti novità che negli ultimi anni ha riguardato i rapporti tra i contribuenti e il Fisco.

Analizzerò più approfonditamente l'istituto nei prossimi capitoli, ma fin d'ora si può rilevare come l'Interpello non abbia avuto, al momento della sua introduzione, il successo e la diffusione sperati. Questa partenza lenta è dovuta maggiormente all'indifferenza degli uffici dell'Amministrazione Finanziaria e all'inerzia del legislatore nel rendere operativo questo istituto tramite i regolamenti di attuazione. Solo nel 1997, quindi ben sei anni dopo la sua istituzione, i Decreti Ministeriali n. 194/97 e 195/97 hanno disciplinato tutti gli aspetti del Comitato Consultivo per l'applicazione della norma antielusiva (D.M. 194) e i termini e le modalità da osservare per l'invio della richiesta di parere alla Direzione generale e per la comunicazione al contribuente.

Bisogna segnalare che, soprattutto dopo la legge 27 Luglio 2000, n. 212, l'istituto dell'interpello ha avuto un notevole sviluppo, realizzatosi con l'ampliamento delle tipologie di interpello e delle fattispecie sostanziali per le quali è possibile o doveroso presentare istanza all'Amministrazione finanziaria.

E' riconosciuto⁴, però, che nonostante l'istituto sia potenzialmente capace di garantire un efficace dialogo tra Amministrazione e contribuente, l'interpello abbia prodotto, nel tempo, effetti non sempre adeguati agli obiettivi e alle finalità per le quali esso è stato introdotto dal legislatore e presenti ancora molti limiti che rendono l'applicazione dell'istituto in esame ancora troppo difficoltosa, soprattutto alla luce delle esperienze degli altri paesi della Comunità Europea o degli Stati Uniti, dove, per la maggior sensibilità ai rapporti tra lo Stato e il cittadino, questo genere di istituti è assai diffuso e utilizzato quotidianamente.

³ "Un amministrazione inefficiente genera contenzioso e rende inefficiente il contenzioso; un contenzioso inefficiente può giovare un po' a tutti: giova alla amministrazione che preferisce un giudice con criteri di giudizio alla buona, non rigorosi; e giova al cattivo contribuente che sa che ricorrendo c'è sempre da guadagnare, intanto perché si rinvia almeno in parte il pagamento delle imposte evase; poi perché comunque si rinvia e non per poco tempo il pagamento delle sanzioni. La strada del contenzioso e' una strada lunga di cui nessuno conosce il termine...." F. TESAURO, *A proposito della riforma del contenzioso tributario*, cit., pag. 437.

⁴ M. CAPOLUPO, *Diritto di interpello: emanate le norme di attuazione*, in Fisco n.36, 1997, pag. 10405.

Per questo motivo, intendo dedicare una parte di questa trattazione a quelli che sono gli istituti analoghi all'interpello presenti negli ordinamenti degli altri paesi, con l'obiettivo di far emergere e tentare di superare quei limiti e quelle problematiche che presenta ancora il nostro istituto.

CAPITOLO 1

Il diritto di interpello e lo Statuto del contribuente

Come detto precedentemente, i rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti sono sempre stati caratterizzati da una certa conflittualità, e in questo senso, l'introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000, n.212) nell'ordinamento tributario rappresenta un'importante inversione di tendenza.

I principi dello Statuto sono ispirati a criteri di parità, trasparenza, reciproca collaborazione e buona fede tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria.

Nell'art. 1 *“Principi Generali”* le disposizioni dettate dallo statuto *“in attuazione degli artt. 3,23,53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”*.

In realtà si è molto dibattuto sulla reale natura delle disposizioni dello Statuto del Contribuente, in quanto, nonostante il legislatore affermi che le disposizioni in commento costituiscono *“principi generali dell'ordinamento tributario”*, dette disposizioni vengono promulgate con una legge ordinaria.

Al riguardo si è espressa la Suprema Corte di Cassazione nella sentenza n.17576, del 10 dicembre 2002: i giudici, chiamati a pronunciarsi riguardo la portata applicativa del principio di *“Tutela dell'affidamento e della buona fede”* (di cui all'art. 10 della legge n. 212 del 2000), affermano che le disposizioni recate dallo Statuto dei diritti del contribuente rivestono una valenza superiore nella legislatura tributaria.

In particolare, l'autoqualificazione delle disposizioni della legge in commento come *“principi generali dell'ordinamento tributario”* trova *“puntuale rispondenza nella effettiva natura della maggior parte delle disposizioni stesse, quale si desume dal loro contenuto normativo, dal loro oggetto, dal loro scopo e dalla loro incidenza nei confronti di altre norme della legislazione e dell'ordinamento tributario, nonché dei relativi rapporti”*

Per la Suprema Corte i principi dettati dallo Statuto dei diritti del contribuente svolgono una *“funzione di orientamento ermeneutico ed applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto”*.

La stessa suprema Corte, inoltre, precisa che il significato di *“principi generali dell'ordinamento tributario”* va ricercato nella *“superiorità assiologica dei principi espressi o desumibili dalle disposizioni dello Statuto”*. Ciò fa sì che *“il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e*

sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla legge n. 212 del 2000, deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statutari".

Infine, sempre nella sentenza della Cassazione n. 17576 del 10 dicembre 2002, troviamo la precisazione secondo la quale *"deve distinguersi, nell'ambito delle disposizioni statutarie, tra quelle espressive di principi già immanenti nel diritto o nell'ordinamento tributario e quelle che - pur dettate in attuazione delle richiamate norme costituzionali - presentano, invece, un contenuto totalmente o parzialmente innovativo rispetto allo stato della legislazione tributaria preesistente"*.

Tra le prime, la Cassazione vi fa rientrare la *"conoscenza degli atti"* (art. 6, comma 1), alcune norme in materia di *"chiarezza e motivazione degli atti"* (primi tre commi dell'art. 7) e *"Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente."* (primi due commi dell'articolo 10).

Come criteri indicativi delle seconde la Cassazione vi fa rientrare, a titolo esemplificativo, quelli della istituzione ex novo, in favore del contribuente, di garanzie o dell'ampliamento significativo di garanzie già esistenti (esempi emblematici ne sono le disposizioni in materia di interpello del contribuente dettate dall'art. 11 e, almeno in parte, quelle in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, dettate dall'art. 12).

Uno dei più importanti principi introdotti nell'ordinamento tributario dallo Statuto dei diritti del contribuente è quello che troviamo all'art. 3, rubricato *"Efficacia temporale delle norme tributarie"*.

Detto articolo al comma 1 statuisce la non retroattività delle disposizioni tributarie: per i tributi periodici non possono essere introdotte modifiche con effetto da periodi d'imposta in corso alla data di entrata in vigore delle leggi; inoltre, i termini di decadenza e prescrizione per gli accertamenti fiscali non possono essere prorogati.

L'art. 4, *"Utilizzo del decreto-legge in materia tributaria"*, fissa le modalità da osservare per la predisposizione dei testi di legge, prevedendo che nessun tributo può essere introdotto con decreto legge, la legislazione d'urgenza non può individuare soggetti passivi di tributi già esistenti.

Gli artt. 5,6 e 7 riguardano, rispettivamente, le informazioni da garantire al contribuente, alla conoscenza dei provvedimenti e alla loro semplificazione, nonché alla chiarezza ed alla motivazione degli atti aventi un contenuto provvedimentale.

L'art. 5, rubricato *"Informazioni del contribuente"*, al primo comma prevede che le Agenzie fiscali debbano assumere iniziative volte a consentire la completa ed agevole conoscenza delle disposizioni legislative ed amministrative, una sorta di onere di divulgazione posto a carico delle

Agenzie che riguarda la diffusione delle disposizioni normative di nuova emanazione o di maggiore diffusione e portata sotto forma di guide ed istruzioni (anche tramite il sito internet) per il contribuente.

Le Agenzie devono, inoltre, divulgare anche le circolari e le risoluzioni da loro emanate, contenenti le interpretazioni delle disposizioni tributarie che vincolano solo l'operato degli uffici delle Agenzie e non anche i contribuenti.

In base all'art. 6 poi, l'Amministrazione finanziaria deve assicurare, oltre a divulgare la modulistica e le istruzioni relative ai modelli di dichiarazione, l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati, individuando l'effettivo domicilio del contribuente al fine di informarlo adeguatamente di fatti o circostanze che lo riguardano dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito o l'irrogazione di una sanzione.

Questo nuovo rapporto di comunicazione che nasce tra l'Amministrazione finanziaria e il cittadino, offre a quest'ultimo l'opportunità di partecipare più attivamente al procedimento amministrativo.

L'art. 7 "*Chiarezza e motivazione degli atti*", oltre al dover indicare l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni, il responsabile del procedimento, l'organo presso il quale è possibile promuovere un riesame e le modalità, il termine e l'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere, impone alle Agenzie l'obbligo di motivare ogni provvedimento emanato mediante l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto che hanno determinato la loro decisione.

All'art. 8 troviamo il fondamentale diritto per il contribuente all'integrità del patrimonio, in questo contesto è prevista anche la possibilità di estinguere l'obbligazione tributaria anche per compensazione.

All'interno della legge 27 luglio 2000 n. 212, l'articolo che più di tutti segna il passaggio da un'Amministrazione *dominus* ad una che percepisce il contribuente sempre di più quale cliente della pubblica Amministrazione piuttosto che suddito, è l'art. 10. Il principio della "*Tutela dell'affidamento della buona fede. Errori del contribuente*" stabilisce che i rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. Sostanzialmente ordina che le parti interessate agiscano in perfetta buona fede e che occorra far affidamento alle altrui dichiarazioni fino a prova contraria.

La Suprema Corte nella sentenza n. 17576 del 10 dicembre 2002 è intervenuta per precisare che i termini “collaborazione” e “buona fede” di cui all’art. 10 della legge n. 212 del 2000 rappresentano “...un’endiadi”, posto che [*...Il termine collaborazione allude ai principi di buon andamento, efficienza ed imparzialità dell’azione amministrativa tributaria di cui all’art. 97 comma 1 Cost. e, a comportamenti non collidenti con il dovere sancito dall’art. 53 comma 1 Cost. ed imposto a tutti i contribuenti, di concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva...*].

Il termine buona fede, quando riferito all’Amministrazione finanziaria, coincide con il significato del termine collaborazione, posto che entrambi puntano ad assicurare comportamenti coerenti dell’Amministrazione stessa; lo stesso termine, quando riferito al contribuente allude ad un generale dovere di correttezza, volto ad evitare comportamenti dilatori o tesi ad abuso di diritti e tesi ad eludere una giusta pretesa tributaria.

Ai fini della tutela dell’affidamento l’art. 10 dello Statuto stabilisce che non sono applicabili sanzioni al contribuente che si sia attenuto ad indicazioni contenute in atti dell’Amministrazione finanziaria o a seguito di ritardi, omissioni od errori della stessa. Non vengono applicate sanzioni, inoltre, quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sull’applicazione della norma tributaria.

In questo senso, il principio della tutela dell’affidamento costituisce la pratica attuazione dei due predetti principi di collaborazione e buona fede.

L’art. 11 della legge 212 del 2000 ha introdotto il diritto a rivolgersi all’Amministrazione finanziaria per conoscere preventivamente l’orientamento della stessa su casi singoli e controversi e quindi, sostanzialmente, introduce la possibilità per il contribuente di determinare le proprie scelte sul piano fiscale.

La legge n. 212 del 2000 si inserisce nel percorso già avviato agli inizi degli anni novanta dello scorso secolo dalla legge sulla semplificazione amministrativa (legge 7 agosto 1990, n. 241) e successivamente dalla legge 30 dicembre 1991, n. 413 che all’art. 21 introdusse, per la prima volta, la possibilità per il contribuente di interpellare l’Amministrazione finanziaria su specifiche tematiche e per particolari finalità (il cosiddetto interpello antielusivo).

Questa svolta epocale permette al contribuente, in caso di obiettive condizioni di incertezza sull’interpretazione delle norme tributarie, di divenire parte attiva nei rapporti con l’Amministrazione finanziaria attraverso la presentazione di un’istanza di interpello al fine di chiarire preventivamente la propria posizione fiscale.

Con l'interpello ordinario l'interpretazione non è più esclusiva iniziativa discrezionale dell'Amministrazione finanziaria, ma diviene attività istituzionale della stessa, soggetta a rigorosa programmazione e rendicontazione.

La volontà del legislatore di intensificare i contatti preventivi con i contribuenti sembra ulteriormente confermata anche dal fatto che il vigente ordinamento tributario disciplina più tipologie di interpello, introdotti in periodi successivi rispetto allo Statuto dei diritti del contribuente.

Le quattro macro categorie degli interpelli sono così individuabili:

- 1) INTERPELLO ORDINARIO di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) e attuato con il D.M. 26 aprile 2001, n. 209: il contribuente può inviare preventivamente quesiti all'Agenzia qualora sussistano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni tributarie da applicare a casi concreti e personali.
- 2) INTERPELLO ANTIELUSIVO di cui all'art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413: il contribuente ha la facoltà di conoscere, anche preventivamente, il parere in merito ad alcune specifiche operazioni che potrebbero essere considerate elusive.
- 3) INTERPELLO DISAPPLICATIVO di cui all'articolo 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600: il contribuente può richiedere preventivamente la disapplicazione di norme antielusive che ritiene non applicabili nel suo caso.
- 4) INTERPELLO CFC di cui all'articolo 167 e 168 del TUIR: il contribuente può richiedere preventivamente la disapplicazione delle disposizioni antielusive in materia di imprese estere partecipate.

Come chiarito anche dall'Agenzia delle Entrate⁵, gli interpelli possono essere classificati in due categorie:

1. interpelli finalizzati ad acquisire dall'Agenzia un parere sulla corretta interpretazione, rispetto al caso concreto, delle norme di natura tributaria (interpello ordinario) o sulla preventiva qualificazione di atti, fatti o negozi, a carattere potenzialmente elusivo (interpello ex art. 21 della L. n. 413/1991);

⁵ Cfr. circ. n. 7/E del 3 Marzo 2009

2. interPELLi diretti a ottenere la valutazione da parte dell'Agencia, circa la ricorrenza dei presupposti per l'applicazione di uno specifico regime tributario o per la disapplicazione di disposizioni tributarie volte a prevenire comportamenti elusivi.

Per entrambe le categorie di interPELlo, le risposte fornite dall'Amministrazione finanziaria sono delle interpretazioni "di parte" e non hanno effetti vincolanti per il contribuente, il quale resta libero di disattendere la risposta ricevuta. Questa caratteristica dimostra che la risposta all'interPELlo non ha natura provvedimentale, in quanto sono "provvedimenti" gli atti della Pubblica Amministrazione caratterizzati dalla:

- c.d. autoritarietà: tali sono i provvedimenti in grado di apportare una modifica unilaterale nella sfera giuridica del destinatario;
- c.d. esecutività: tali sono i provvedimenti in grado di produrre automaticamente ed immediatamente i propri effetti;
- c.s. esecutorietà: tali sono i provvedimenti in grado di imporre coattivamente l'adempimento.

La risposta all'interPELlo non ha natura provvedimentale, in quanto manca sia il carattere della autoritarietà che quello della esecutorietà, poiché l'interPELlo non produce alcuna modifica unilaterale nella sfera giuridica del contribuente, il quale resta libero di uniformarsi o meno alle indicazioni ricevute. Inoltre, non può dirsi atto esecutivo, poiché trattandosi di un atto che ha solo la funzione di rendere nota al contribuente l'interpretazione dell'autorità amministrativa, non è un atto che produca effetti diretti ed immediati⁶.

Quanto sopra trova conferma anche nelle circolari dell'Agencia delle Entrate, la quale più volte ha affermato che "la risposta resa dal Direttore regionale non ha natura provvedimentale, in quanto non è idonea ad incidere immediatamente nella sfera giuridica del contribuente, il quale resta libero di disattenderla. Si tratta, in sostanza, di un parere che deve essere necessariamente richiesto dall'interessato e che, una volta reso, vincola esclusivamente l'Amministrazione finanziaria"⁷.

⁶ Cfr. Corte Cost., sentenza n. 191 del 14 giugno 2007, secondo cui "la risposta all'interPELlo di cui all'art. 11 della L. n. 212/2000 deve considerarsi un mero parere, che non integra alcun esercizio di potestà impositiva nei confronti del richiedente. Essa, infatti, configura lo strumento attraverso cui si esplica in via generale l'attività consultiva delle Agenzie fiscali in ordine all'interpretazione delle norme tributarie. Pertanto, il parere emesso, in occasione di una risposta ad un interPELlo, dall'Amministrazione finanziaria: è vincolante per l'Amministrazione che l'ha reso; non è vincolante per il contribuente".

⁷ Cfr. circ. n. 7 del 3 marzo 2009.

Alla luce di quanto precede, il contribuente che riceva un diniego all'interpello presentato può scegliere se adeguarsi all'interpretazione dell'Amministrazione o meno. Ove decida di non adeguarsi, dovrà fare un'ulteriore valutazione e scegliere se impugnare la risposta negativa ricevuta, oppure aspettare l'eventuale successivo atto di accertamento e impugnare tale atto.

CAPITOLO 2

L'interpello ordinario

2.1. Presupposti, finalità e oggetto dell'interpello

L'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, ha introdotto l'istituto dell'interpello, con il fine di dare più efficace attuazione ai principi di trasparenza, affidamento e tutela degli interessi del contribuente.

Mediante questo istituto il contribuente ha la possibilità di rivolgersi all'Amministrazione finanziaria al fine di chiedere preventivamente alla stessa un parere in ordine a fattispecie concrete e personali, in riferimento alle quali persistono obiettive condizioni di incertezza.

Il 26 aprile 2001 il Ministero delle finanze ha emanato il decreto n. 209, in attuazione del comma 5 dell'art. 11, con il quale sono stati disciplinati gli organi, le procedure, le modalità di esercizio e gli effetti dell'interpello.

L'istituto in esame è concepito in funzione dell'interesse dei contribuenti a conoscere l'indirizzo interpretativo dell'amministrazione finanziaria. Ciò allo scopo di prevenire eventuali attività di controllo, avendo avuto modo (mediante l'interpello stesso) di conoscere preventivamente l'indirizzo interpretativo dell'Amministrazione finanziaria in ordine alla interpretazione ed applicazione di una disposizione tributaria con riferimento ad un caso concreto e personale.

In questo senso, l'interpello ordinario può essere visto come lo strumento principale attraverso il quale si esplica, nei confronti della generalità dei contribuenti, l'attività interpretativa dell'Agenzia delle Entrate sui tributi di propria competenza.

Al fine di garantire massima trasparenza ed equità nella gestione delle istanze di interpello, le stesse vanno trattate secondo la procedura prevista dall'art. 11 della legge n. 212 del 2000, indipendentemente dalla qualificazione giuridica data all'interpello stesso dal contribuente.

Inoltre, per la richiesta del parere all'Amministrazione finanziaria non vanno utilizzate formule solenni, né è necessaria l'assistenza di professionisti. L'art. 3 del DM n. 209 del 2001 stabilisce che a pena di inammissibilità l'istanza di interpello deve contenere:

- a) i dati identificativi del contribuente ed eventualmente del suo legale rappresentante;
- b) la circostanziata e specifica descrizione del caso concreto e persona da trattare ai fini tributari sul quale sussistono concrete condizioni di incertezza;

- c) l'indicazione del domicilio del contribuente o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'Amministrazione finanziaria;
- d) la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante.

L'istanza deve inoltre contenere l'esposizione, in modo chiaro ed univoco, del comportamento e della soluzione interpretativa sul piano giuridico che il contribuente intende adottare ed indicare eventuali recapiti, di telefax o telematico, per una migliore e più celere comunicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

All'istanza di interpello va allegata unicamente la copia della documentazione non in possesso dell'Amministrazione finanziarie o di altre Amministrazioni pubbliche indicate dall'istante. Detta documentazione deve essere rilevante ai fini dell'individuazione e qualificazione della fattispecie prospettata. Resta salva la facoltà per l'Amministrazione finanziaria di acquisire, se necessario, l'originale non posseduto dei documenti.

La competenza allo svolgimento dell'attività di interpretazione spetta alle Direzioni Regionali ed alla Direzione Centrale Normativa.

Questa attività va distinta da quelle riguardanti l'informazione (divulgazione di conoscenze consolidate) e l'assistenza (attinente alla compilazione di dichiarazioni e di modelli) prestate, invece, rispettivamente, dagli Uffici locali e da altre strutture addetti all'informazione o assistenza del contribuente.

Inoltre non è riconducibile all'istituto dell'interpello (di cui non produce gli effetti), bensì alla consulenza giuridica (che possiamo trovare all'interno della circolare del Ministero delle finanze del 18 maggio 2000 n. 99/E), l'attività svolta dall'Agenzia delle entrate in riferimento alle richieste di pareri interpretativi prodotti da Associazioni sindacali ed Ordini Professionali, Enti esterni a seguito di apposite convenzioni, Uffici dell'Amministrazione finanziaria (Direzioni regionali, Guardia di Finanza, altre Agenzie fiscali, ecc..), in considerazione del fatto che esprimono interessi, non personali, ma rappresentativi di interessi diffusi o di rilevanza generale.

Al contrario, rientrano tra gli interpelli ordinari le istanze che affrontano questioni riferite alla posizione fiscale delle Associazioni e/o degli Enti e non quella dei propri associati, iscritti o rappresentati.

Presupposti fondamentali dell'interpello sono:

- riferibilità dell'interpello a casi concreti e personali del contribuente interessato a conoscere la regolamentazione di una particolare fattispecie concreta;

- carattere preventivo dell'interpello rispetto al comportamento da porre in essere o all'attuazione della norma oggetto di interpello;
- obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione della norma tributaria, cioè in mancanza di una interpretazione ufficiale dell'Amministrazione (resa mediante circolare, risoluzione, istruzione o nota) portata a conoscenza del contribuente attraverso la pubblicazione nella banca dati "Documentazione Tributaria" consultabile attraverso i siti internet dell'Agenzia delle Entrate, e in presenza di norme di recente emanazione e/o di norme in relazione alle quali non vi sono pronunce dell'Amministrazione.

L'interpello ha ad oggetto:

- l'interpretazione di qualsiasi norma tributaria, e quindi norme primarie e secondarie, con esclusione di tutti gli atti privi di contenuto normativo quali circolari, risoluzioni, istruzioni, note ed atti simili.
- i tributi la cui gestione è di competenza dell'Agenzia delle Entrate, e quindi in particolare:
 - a. imposte sui redditi;
 - b. imposta sul valore aggiunto;
 - c. imposta di registro;
 - d. imposta sulle successioni e donazioni;
 - e. imposta di bollo;
 - f. tasse sulle concessioni governative;
 - g. imposta sugli intrattenimenti;
 - h. altri tributi minori;
 - i. Irap⁸
 - j. tasse automobilistiche dovute dai soggetti residenti nelle Regioni a statuto speciale⁹

2.1. Soggetti abilitati alla presentazione delle istanze

L'istanza di interpello può essere presentata:

- dal contribuente,

⁸ Per quanto riguarda l'Irap la competenza a gestire l'interpello spetta all'Amministrazione che esercita sulla stessa imposta i poteri di accertamento, e quindi all'Agenzia delle Entrate, salvo che non sia diversamente previsto dalle leggi regionali e dalle convenzioni intervenute in materia (Risoluzioni n.1 del 29.01.2002 e n. 43 del 05.10.2005).

⁹ Per quanto concerne le tasse automobilistiche, la competenza dell'Agenzia delle Entrate è esclusa per gli interpelli posti nelle Regioni a statuto ordinario, salvo che sia intervenuta Convenzione con la Regione (Circolare n.23 del 16.05.2005, Ris. n. 43 del 05.10.2005).

- dai soggetti che in base a specifiche disposizioni di legge sono obbligati a porre in essere adempimenti tributari per conto dello stesso (es. i sostituti d'imposta di cui all'art. 23 del D.P.R. 600 del 1973, limitatamente ai quesiti riguardanti le norme che disciplinano l'effettuazione delle ritenute alla fonte e gli obblighi consequenziali, nonché i responsabili d'imposta, quali i notai, obbligati al pagamento dell'imposta per fatti o situazioni riferibili ai propri clienti) e dai coobbligati al pagamento dei tributi.

2.2. Modalità di presentazione dell'istanza

L'istanza d'interpello è redatta in carta libera ed è presentata agli uffici competenti mediante una delle seguenti modalità:

- consegna a mano;
- spedizione tramite servizio postale, in plico senza busta, raccomandato con avviso di ricevimento.

Le istanze presentate mediante mezzi di comunicazione alternativi (quali fax o posta elettronica) sono considerate regolarmente presentate alla data di sottoscrizione da parte del contribuente.

2.3. Competenza

La trattazione dell'istanza di interpello è di competenza della Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate, individuata in relazione al domicilio fiscale del contribuente.

Le Direzioni Regionali possono inviare per richiesta di intervento l'interpello alla Direzione Centrale Normativa, nei casi di maggiore complessità o incertezza della soluzione ovvero qualcosa l'interpello concerna norma di recente approvazione sulle quali la competente Direzione Centrale non si sia ancora pronunciata. In tal caso la risposta sarà resa direttamente dalla Direzione Centrale.

Gli interpelli riguardanti l'Irap, il consolidato nazionale, il consolidato mondiale, le partecipazioni acquisite per il recupero dei crediti bancari e quelli presentati dai CAF sono inoltrati dalla Direzione regionale alla Direzione Centrale Normativa.

In deroga al principio generale secondo cui la competenza spetta alle Direzioni Regionali, devono presentare l'istanza di interpello alla Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate i seguenti contribuenti, individuati all'art. 2, comma 2 del Regolamento:

- le Amministrazioni centrali dello Stato;
- gli enti pubblici a rilevanza nazionale;

- i soggetti che nel periodo d'imposta precedente a quello in cui l'istanza viene presentata hanno conseguito ricavi per un ammontare superiore a 500 miliardi di vecchie lire¹⁰.

Poiché la competenza ad istruire le istanze di interpello si determina in ragione del soggetto titolare della potestà di imposizione sul tributo (nella quale è compreso l'esercizio dei poteri di accertamento), consegue che per i tributi locali e regionali la competenza in materia di accertamento, e quindi di interpello, spetta all'ente regionale e locale impositore.

2.4. Documentazione integrativa

Ai sensi dell'art. 4, comma 4, del Regolamento, la competente Direzione può chiedere, una sola volta, al contribuente di integrare la documentazione già presentata quando ciò risulti necessario ai fini del corretto inquadramento della questione. La richiesta di documenti interrompe il termine assegnato per la risposta, che inizia a decorrere dalla data di ricezione, da parte dell'ufficio, della documentazione integrativa consegnata o spedita con le stesse modalità dell'istanza d'interpello.

2.5. Risposta

Entro 120 giorni dalla presentazione dell'istanza di interpello o dalla data della sua sottoscrizione o dalla data di ricezione della documentazione integrativa, l'Agenzia delle Entrate (Direzione Regionale o, nei casi indicati in precedenza, la Direzione Centrale Normativa) rende al contribuente interessato una risposta scritta e motivata mediante:

- servizio postale a mezzo di posta raccomandata con ricevuta di ritorno;
- fax
- e-mail.

Nel caso in cui il contribuente presenti un'istanza ammissibile e recante la soluzione interpretativa ma non pervenga la risposta dell'ufficio entro il termine di 120 giorni si intende che l'Amministrazione finanziaria concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal contribuente (silenzio-assenso).

2.6. Inammissibilità

¹⁰ Questa previsione è stata superata dalle disposizioni riguardanti gli interpelli presentati dai soggetti di più rilevante dimensione di cui all'art. 27, comma 12, del Decreto Legge del 29 Novembre 2008, n. 185, e dai provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 6 aprile 2009 e del 16 dicembre 2009, rispettivamente nn. prot. 54291 e 189542.

Come detto in precedenza, ulteriori elementi che determinano l'inammissibilità dell'istanza sono previsti dall'art. 3, comma 1 del Decreto 209 del 2001, in base al quale vanno indicati:

- i dati identificativi del contribuente ed eventualmente del suo legale rappresentante;
- la circostanziata e specifica descrizione del caso concreto e personale da trattare ai fini tributari sul quale sussistono obiettive condizioni di incertezza;
- la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante.

La mancanza della sottoscrizione è sanata se il contribuente provvede a regolarizzare l'istanza entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio. Dalla data di sottoscrizione decorre il termine di 120 giorni entro il quale l'Agenzia è tenuta a rispondere.

La presenza congiunta delle condizioni suesposte rileva ai fini dell'ammissibilità dell'interpello e della produzione degli effetti tipici (art. 5 del Regolamento), tuttavia il mancato rispetto di tali condizioni può non precludere la possibilità di acquisire comunque il parere dell'Agenzia.

La Circolare n.50 del 31.05.2001, punto 3.3, precisa che in presenza di una delle richiamate cause di inammissibilità l'istanza non produce gli effetti tipici dell'interpello e, in particolare, l'eventuale silenzio osservato dall'Agenzia nei 120 giorni successivi alla sua proposizione non potrà essere considerato come implicita accettazione della soluzione proposta dal contribuente, anche se sarebbe opportuno, al fine di tutelare il contribuente e il principio della trasparenza nei rapporti con lo stesso, che a tutte le istanze inammissibili si fornisca riscontro nei termini, specificando i motivi che ne hanno determinato l'inammissibilità.

Inoltre, la Circolare n. 23 del 16.05.2005 ha espressamente individuato le ipotesi di inammissibilità assoluta, in presenza delle quali l'Agenzia delle Entrate si limita a comunicare al contribuente la causa di inammissibilità, senza fornire consulenza giuridica nel merito del quesito.

Sono inammissibili in maniera assoluta:

- le istanze di interpello presentate da un professionista privo di procura,
- le istanze presentate da un professionista in relazione a questioni prospettate in via generale ed astratta,
- le reiterazioni di istanze di interpello già esaminate,
- le istanze prive del requisito della preventività in quanto concernenti:
 - a. rilievi già formalizzati dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate o dalla Guardia di Finanza a seguito di attività di controllo sostanziale o formale;
 - b. istanze di rimborso

c. richieste di annullamento in autotutela, ecc.

2.7. Effetti dell'Interpello

Qualora il contribuente presenti istanza di interpello, questa non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.

La risposta fornita dall'Agenzia ha efficacia esclusivamente nei confronti del contribuente che ha presentato l'istanza e limitatamente al caso concreto e personale prospettato nell'istanza d'interpello.

2.8. Tipologie di risposte

Risposta Tempestiva

La risposta fornita dalla competente Direzione, entro il termine di 120 giorni, non vincola il contribuente, il quale rimane libero di non conformarsi alla soluzione interpretativa dell'Agenzia.

L'ufficio, al contrario, rimane vincolato alla risposta fornita al contribuente e non potrà emettere atti di accertamento a contenuto impositivo o sanzionatorio in contrasto con la soluzione comunicata al contribuente.

Risposta Omessa

Nel caso in cui la risposta dell'ufficio non sia notificata o comunicata al contribuente entro il termine previsto di 120 giorni, si applica il principio del silenzio assenso, si intende, cioè, che l'Amministrazione concordi con il comportamento prospettato dal contribuente (art. 5, comma 2, del Regolamento). Di conseguenza sono da ritenere nulli eventuali atti di accertamento e controllo emessi in difformità della soluzione prospettata dal contribuente (ed implicitamente condivisa dall'Agenzia per effetto del silenzio-assenso).

Risposta Rettificativa

L'Amministrazione finanziaria può ritornare sulle proprie posizioni, anche dopo il decorso dei 120 giorni, comunicando al contribuente che ha presentato l'istanza di interpello una soluzione interpretativa diversa da quella in precedenza resa in forma esplicita o implicita, i cui effetti ricadranno esclusivamente sui comportamenti successivi.

Nel caso in cui il contribuente abbia già posto in essere il comportamento prospettato nell'istanza, uniformandosi alla soluzione interpretativa precedentemente comunicata o implicitamente condivisa dall'Agenzia, nulla può essergli contestato.

Se, in caso contrario, il contribuente non abbia ancora posto in essere il comportamento, l'Amministrazione finanziaria può recuperare le imposte eventualmente dovute e i relativi interessi, ma non le sanzioni.

2.9. Ulteriori tipologie di interpello riconducibili alla procedura prevista dall'art. 11 della legge n. 212 del 2000.

Interpello per i soggetti non residenti nel territorio dello Stato

Anche i soggetti non residenti nel territorio dello Stato possono avvalersi della facoltà di interpellare l'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 che riguarda l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse.

Questa procedura prevede una sorta di corsia preferenziale per la trattazione degli interpelli in esame, utile a fornire un'assistenza tempestiva, ai fini dell'applicazione delle disposizioni tributarie anche di tipo agevolativo, a soggetti interessati ad effettuare operazioni economiche ed investimenti in Italia.

I soggetti non residenti sono ammessi a presentare istanza di interpello per il tramite di propri rappresentanti, presso i quali eleggono domicilio per la ricezione dell'atto di risposta, conferendo agli stessi una procura speciale secondo le modalità indicate nell'art. 63, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Le modalità indicate nell'art. 1, comma 4, del D.M. n. 209 del 2001 prevedono che i soggetti non residenti presentino l'istanza d'interpello direttamente all'Agenzia delle Entrate, Direzione centrale normativa, Ufficio del Direttore Centrale e che la competenza della predetta Direzione centrale rilevi indipendentemente dall'ammontare dei ricavi conseguiti nel precedente periodo d'imposta dal soggetto non residente.

Tuttavia, nel caso che detti contribuenti presentino l'interpello presso la Direzione regionale competente in ragione del domicilio fiscale del proprio incaricato, la Direzione stessa potrà trattare autonomamente l'interpello e fornire risposta ai sensi dell'art. 4, comma 1, del decreto ministeriale.

Interpello sul consolidato nazionale

Il consolidato nazionale riconosce la facoltà di optare per il consolidamento delle posizioni fiscali relative a più società che fanno parte dello stesso gruppo di imprese.

L'esercizio di questa facoltà e gli effetti conseguenti sono disciplinati dagli articoli da 117 a 129 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

L'opzione per la tassazione di gruppo ha una durata irrevocabile pari ad un triennio.

Il TUIR e il DM del 9 giugno 2004 individuano specifici eventi che, con il loro verificarsi, comportano l'interruzione della tassazione di gruppo consolidato.

Tra questi eventi è compresa la fusione della società o dell'ente controllante con società o enti non inclusi nel consolidato (fattispecie prevista dall'art. 124, comma 5).

Tale causa d'interruzione non è perentoria e può essere rimossa per iniziativa delle società interessate, le quali possono chiedere all'Agenzia delle Entrate la continuazione del consolidato, avvalendosi della procedura del diritto d'interpello di cui all'articolo 11 della legge n. 212 del 2000.

In caso di parere positivo dell'Agenzia delle Entrate il consolidato potrà proseguire con la società risultante dalla fusione ovvero con l'incorporante, che assumeranno la qualità del consolidante.

La fusione della società consolidata in altra non inclusa nel consolidato, invece, interrompe in ogni caso il consolidato.

Inoltre si segnala che, ai sensi dell'art. 13, comma 2 del decreto di attuazione, nei casi diversi da quelli previsti dall'art. 11 del decreto d'attuazione (eventi che non importano interruzione) e dal comma 1 dell'art. 13 del medesimo decreto (per i quali non è possibile in assoluto chiedere la continuazione), può essere richiesta la continuazione della tassazione di gruppo da parte della società che effettua l'operazione, mediante l'esercizio dell'interpello ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Tra gli eventi che non interrompono il consolidato grazie all'esito positivo dell'interpello di cui all'art. 11 L. 212 del 2000 vengono indicati:

- la fusione propria (o per incorporazione) della consolidante con (o in) società non inclusa nel consolidato: questo evento non comporta l'automatica attrazione nel regime della tassazione consolidata, ma si rende necessario produrre istanza d'interpello ai sensi della legge n. 212 del 2000.

- scissione totale della consolidante: si ritiene possibile la prosecuzione della tassazione consolidata, in caso di esito positivo dell'istanza d'interpello da produrre ai sensi della legge n. 212 del 2000, come previsto dal comma 2 dell'art. 13 del decreto d'attuazione.

Interpello sul consolidato mondiale

Il consolidato mondiale è disciplinato dall'art. 130 TUIR. Questo istituto consente a determinati soggetti di esercitare l'opzione per includere proporzionalmente nella propria base imponibile, indipendentemente dalla distribuzione, i redditi conseguiti dalle società che sono controllate ai sensi dell'art. 2359, primo comma, numero 1), del codice civile, non residenti e rientranti nella definizione del requisito di controllo di cui all'art. 133 del TUIR.

A differenza del nazionale che, come già detto, permette una “integrale” compensazione dei redditi complessivi netti delle società partecipanti, il consolidato mondiale prevede un'imputazione per “trasparenza” dei redditi conseguiti dalle società controllate estere, nei limiti della quota di partecipazione posseduta.

L'opzione può essere esercitata esclusivamente dalla società o ente controllante di grado più elevato residente in Italia e deve includere tutte le controllate estere.

Altra differenza con il consolidato nazionale la possiamo trovare al comma 1 dell'art. 132 TUIR, tale articolo stabilisce che l'opzione per il consolidato mondiale è irrevocabile per un periodo di tempo non inferiore a cinque esercizi del soggetto controllante.

Il comma 3 prevede che entro il primo esercizio di efficacia dell'opzione la società controllante debba interpellare l'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'articolo 11 della L. n. 212 del 2000, al fine di verificare la sussistenza dei requisiti per il valido esercizio dell'opzione.

In particolare dall'istanza di interpello dovrà risultare:

- la qualificazione soggettiva del soggetto controllante all'esercizio dell'opzione ai sensi dell'art. 130, comma 2;
- la puntuale descrizione della struttura societaria estera del gruppo con l'indicazione di tutte le società controllate;
- la denominazione, la sede sociale, l'attività svolta, l'ultimo bilancio disponibile di tutte le controllate non residenti nonché la quota di partecipazione agli utili riferita alla controllante ed alle controllate di cui all'art. 131, comma 2, l'eventuale diversa durata dell'esercizio sociale e le ragioni che richiedono tale diversità;

- la denominazione dei soggetti cui è stato attribuito l'incarico per la revisione dei bilanci e le conferme dell'avvenuta accettazione di tali incarichi;
- l'elenco delle imposte relativamente alle quali verrà presumibilmente richiesto il credito di cui all'articolo 165.

La presentazione dell'istanza e la risposta positiva alla stessa si configurano come condizioni essenziali al fine di potere aderire al regime del consolidato.

Se la situazione originaria non muta l'interpello favorevole al contribuente rimane valido per tutto il periodo temporale di efficacia dell'opzione.

Il comma 4 dell'art. 132 prevede che la risposta positiva dell'Agenzia delle Entrate può essere subordinata all'assunzione da parte del soggetto controllante dell'obbligo di altri adempimenti finalizzati ad una maggiore tutela degli interessi erariali.

Con lo stesso interpello il soggetto controllante può a sua volta richiedere, oltre a quelle già previste, ulteriori semplificazioni per la determinazione del reddito imponibile, fra le quali anche l'esclusione dal computo del reddito imponibile di quello delle società controllate di dimensioni non rilevanti residenti in uno Stato o territori diversi da quelli a regime fiscale privilegiato di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'art. 167, comma 4, per i quali non trova applicazione il regime CFC.

Le variazioni dei dati indicati nell'istanza di interpello devono essere comunicate all'Agenzia delle Entrate entro il mese successivo alla fine del periodo d'imposta durante il quale si sono verificate.

Nonostante l'interpello da presentare all'Agenzia delle Entrate sia quello di cui all'art. 11 della L. n. 212 del 2000, emerge la profonda diversità dell'interpello previsto per il consolidato mondiale rispetto all'interpello di cui all'art. 11 L. 212 del 2000.

Il richiamo all'art. 11 della legge 212 del 2000 individua solo ed esclusivamente le procedure indicate nella disposizione suddetta e gli effetti tipici scaturenti dalla medesima.

Dal punto di vista sostanziale, infatti, è del tutto assente il presupposto fondamentale per ricorrere a tale istituto: l'esistenza di "obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni tributarie" che il contribuente ritenga applicabili a casi concreti e personali.

Nell'interpello previsto per il consolidato mondiale, invece, il contribuente intende determinare il reddito imponibile secondo il regime del consolidato ma per accedere a tale regime deve

consentire all'Agenzia delle Entrate la verifica della sussistenza delle condizioni che permettono di servirsi dell'istituto.

Interpello sulle partecipazioni acquisite per il recupero dei crediti bancari

E' in vigore dal 1° gennaio 2004 ed è stato introdotto dall'art. 1 del D.Lgs. n. 322 del 12 dicembre 2003.

Questa tipologia di interpello consente agli enti creditizi di chiedere all'Agenzia delle Entrate, secondo la procedura di cui all'art. 11 L. 212 del 2000, che il regime dell'esenzione delle plusvalenze non si applichi alle partecipazioni acquisite nell'ambito degli interventi finalizzati al recupero di crediti o derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso le imprese in temporanea difficoltà. L'accoglimento dell'istanza comporta l'equiparazione ai crediti estinti o convertiti delle partecipazioni acquisite e delle quote di partecipazioni successivamente sottoscritte per effetto dell'esercizio del relativo diritto d'opzione, a condizione che il valore dei crediti convertiti sia trasferito alle azioni ricevute.

Anche in questo caso, nonostante l'interpello da presentare all'Agenzia delle Entrate sia quello di cui all'art. 11 della legge 212 del 2000, emerge la profonda diversità dell'interpello in esame rispetto all'interpello introdotto con la legge suddetta.

Il richiamo all'art. 11 della legge 212 del 2000 individua solo ed esclusivamente le procedure indicate nella disposizione suddetta e gli effetti tipici scaturenti dalla medesima.

Nell'interpello in esame, infatti, il contribuente chiede che il regime dell'esenzione delle plusvalenze non si applichi alle partecipazioni acquisite nell'ambito degli interventi finalizzati al recupero di crediti o derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà.

Interpello sui crediti d'imposta per le imprese impegnate in processi di ricerca e sviluppo

A partire dal 1° gennaio 2008, l'art. 1, comma 53, della legge n. 244 del 2007 prevede che i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi possono essere utilizzati nel limite annuale di 250.000 euro. L'ammontare eccedente è riportato in avanti anche oltre il limite temporale eventualmente previsto dalle singole leggi istitutive ed è comunque compensabile per l'intero importo residuo a partire dal terzo anno successivo a quello in cui si genera l'eccedenza.

Le predette disposizioni, con particolare riferimento alle imprese impegnate in processi di ricerca e sviluppo, non si applicano ai sensi dell'art. 1, comma 54, della legge n. 244 del 2007 alle imprese ubicate nelle aree delle regioni Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilica, Sardegna, Abruzzo e

Molise ammissibili alle deroghe previste dell'art. 87, par. 3 lettere a) e c), del Trattato istitutivo della Comunità Europea, con un fatturato annuo non superiore a euro 5.000.000:

- che beneficino delle disposizioni di cui ai commi da 242 a 249 della legge 27 dicembre 2006, n. 296
- le cui azioni sono ammesse alla quotazione in un mercato regolamentato a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2007.

CAPITOLO 3

Interpello Antielusivo

3.1. Presupposti, finalità ed oggetto dell'interpello antielusivo

L'interpello antielusivo è stato introdotto dall'art. 21 della legge n. 413 del 30 dicembre 1991 e regolamentato con i decreti del Ministero delle Finanze del 13 giugno 1997, nn. 194 e 195, riguardanti, il primo, l'organizzazione interna, il funzionamento e le dotazioni finanziarie del Comitato Consultivo (ora soppresso), il secondo, i termini, le modalità di invio dell'istanza da parte del contribuente all'Agenzia delle Entrate.

Con questo interpello si offre al contribuente la facoltà di conoscere preventivamente il parere in merito ad alcune specifiche operazioni che potrebbero essere considerate elusive. Il procedimento di interpello è precluso¹¹ quando sia già intervenuta attività di accertamento o comunque sia iniziata attività di controllo.

L'interpello di cui alla legge n. 413 del 1991, a differenza di quello disciplinato dalla legge n. 212 del 2000, può avere ad oggetto soltanto alcune specifiche operazioni che potrebbero essere considerate elusive.

L'istituto in esame ha inoltre rilevanza sul piano penale: infatti ai sensi dell'art. 16 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, (nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto), non sono punibili i soggetti che, avvalendosi di tale procedura di interpello, si sono uniformati al parere dell'Amministrazione.

L'art. 21, comma 2, della L. 413 del 1991 dispone che la richiesta di parere, anche preventiva, deve riguardare l'applicazione, al caso concreto rappresentato dal contribuente, delle seguenti disposizioni tributarie:

- art. 37, comma 3, della D.P.R. n. 600 del 1973, cioè il caso di interposizioni fittizia di persona; tale disposizione consente all'Amministrazione finanziaria, in sede di accertamento, di imputare al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato che egli ne è l'effettivo possessore.

¹¹ Come precisato al punto 3 della Circolare 135 del 1998 dell'Agenzia delle Entrate.

- art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, concernente l'inopponibilità dell'Amministrazione finanziaria di atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti dell'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti, qualora siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni:

- a. trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzione ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;
- b. conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;
- c. cessioni di crediti;
- d. cessioni d'eccedenze d'imposta;
- e. operazioni di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società;
- f. operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni e i rapporti di cui all'art. 81, comma 1, lettere da c) a c-quinquies), del TUIR (attualmente articolo 67 del TUIR, n.d.r.);
- f-bis. cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'art. 117 del TUIR;
- f-ter. pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26-quater, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione Europea;
- f-quater. pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile, una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'art. 168-bis del TUIR, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale.

3.2. Soggetti abilitati alla presentazione delle istanze

L'istanza può essere presentata da ciascun contribuente interessato al parere dell'Agenzia in merito alle norme antielusive sopra richiamate.

3.3. Modalità di presentazione dell'istanza

L'art. 1 del D.M. 195 del 1997 prevede la presentazione dell'istanza presso la Direzione Centrale Normativa ma indirizzata e spedita (tramite servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento) alla Direzione Regionale competente in relazione al domicilio fiscale del richiedente.

L'istanza presentata deve contenere l'esposizione dettagliata del caso concreto, nonché la soluzione interpretativa prospettata dal contribuente.

3.4. Documentazione integrativa

All'interpello deve essere allegata copia della documentazione, con relativo elenco, rilevante ai fini dell'individuazione e qualificazione della fattispecie prospettata.

Qualora la documentazione allegata non consenta la compiuta individuazione della fattispecie oggetto dell'interpello, la Direzione Regionale ne potrà richiedere formalmente la pronta integrazione al contribuente.

3.5. Risposta

La Direzione regionale, dopo aver istruito la pratica e redatto il proprio motivato parere, procede alla trasmissione, con posta celere, nel termine di 15 gg. dalla ricezione della stessa, alla Direzione Centrale Normativa, evidenziando che si tratta di interpello formalizzato ai sensi dell'art. 21, comma 9, della legge n. 413 del 1991.

In conformità con quanto stabilito dall'articolo 16, comma 1, lettera a) del D.Lgs. n. 185 del 2008 che ha introdotto nel comma 9 dell'art. 21 della legge n. 413 del 1991, che *“La mancata comunicazione del parere da parte dell'Agenzia delle entrate entro 120 giorni e dopo ulteriori 60 giorni dalla diffida ad adempiere da parte del contribuente equivale a silenzio-assenso”*.

Pertanto, per effetto delle nuove disposizioni, l'Agenzia delle entrate, tramite la Direzione Centrale Normativa, deve comunicare il proprio parere al contribuente entro centoventi giorni dalla richiesta (cioè dalla data di presentazione dell'istanza alla Direzione regionale competente),

mediante plico postale raccomandato con avviso di ricevimento; in caso di mancata risposta entro tale termine il contribuente potrà diffidare l'Agenzia ad adempiere entro i successivi sessanta giorni.

La diffida deve essere presentata¹² alla “*competente struttura Centrale dell'Agenzia delle entrate*” ovvero alla Direzione Centrale Normativa, mediante spedizione a mezzo del servizio postale in plico raccomandato con avviso di ricevimento, ossia secondo la stessa modalità prevista sia per la presentazione dell'istanza alla Direzione Regionale sia per la comunicazione della risposta. La mancata risposta da parte della Direzione Centrale entro sessanta giorni dalla data di ricevimento della formale diffida ad adempiere del contribuente equivale a silenzio-assenso sulla soluzione prospettata nell'istanza.

3.6. Inammissibilità ed improcedibilità

A pena di inammissibilità la richiesta deve contenere:

- i dati indicativi del contribuente o del suo legale rappresentante e delle altre parti interessate;
- l'indicazione dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni;
- la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante;

La Direzione generale può comunicare direttamente al contribuente l'inammissibilità della richiesta nei casi di:

- mancanza dei dati identificativi del contribuente, del suo legale rappresentante e delle altre parti interessate;
- omessa sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante.

La richiesta di interpello antielusivo, ai sensi dell'art. 1, comma 3, del DM 195/1997, deve contenere l'esposizione dettagliata del caso concreto, nonché la soluzione interpretativa prospettata. Alla richiesta deve essere allegata copia della documentazione, con relativo elenco, rilevante ai fini dell'individuazione della fattispecie.

Nel caso in cui la richiesta risulti generica, carente di documentazione o comunque inadeguata a consentire di effettuare una valutazione obiettiva, attendibile e congruamente argomentabile in merito alla sussistenza o meno dei profili di elusività indicati nell'art. 37 bis, comma 1, del D.P.R. n. 600/197, l'istanza di interpello viene ritenuta improcedibile.

¹² Come evidenziato nella relazione illustrativa all'art. 16 del decreto.

Ne consegue che quando la richiesta risulta generica e/o carente di documentazione, in particolare quando la rappresentazione della situazione giuridico/economica in essere e di quella che si intenderebbe realizzare o delle finalità perseguite e dei riflessi di ordine tributario, risulta lacunosa o, comunque inadeguata a consentire di effettuare una valutazione obiettiva, attendibile e congruamente argomentabile in merito alla sussistenza o meno dei profili di elusività indicati nell'art. 37 bis, comma 1, del D.P.R. n. 600/197, l'istanza di interpello viene ritenuta improcedibile.

3.7. Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive

Il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, istituito con l'articolo 21, comma 1, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 (soppresso dal 15 maggio 2007 dall'articolo 29 del DL n. 223 del 2006 e successive integrazioni e modificazioni) aveva il compito di emettere pareri su richieste dei contribuenti riguardanti l'applicazione ai casi concreti delle disposizioni richiamate nel comma 2 del medesimo articolo.

Con la soppressione del Comitato, sono abrogate le disposizioni recate dall'articolo 21 della legge n. 413 del 1991 che disciplinano l'attività del Comitato consultivo e l'efficacia dei relativi pareri.

E' abrogata, in particolare, la disposizione recata dall'articolo 21, comma 10, primo periodo, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, ai sensi del quale *“In caso di mancata risposta da parte della Direzione generale, trascorsi sessanta giorni dalla richiesta del contribuente, ovvero, qualora alla risposta fornita il contribuente non intende uniformarsi, lo stesso potrà richiedere il parere in ordine alla fattispecie medesima, al Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive”* nonché quella del periodo successivo, secondo cui *“La mancata risposta da parte del Comitato consultivo entro sessanta giorni dalla richiesta del contribuente, e dopo ulteriori sessanta giorni da una formale diffida ad adempiere da parte del contribuente stesso, equivale al silenzio-assenso”*.

In sostanza, viene meno la possibilità per il contribuente di rivolgersi al Comitato, nonché il silenzio-assenso che la norma abrogata riferiva esclusivamente all'eventuale inerzia dello stesso Comitato consultivo.

L'abrogazione delle disposizioni riguardanti l'attività del Comitato consultivo contenute nell'articolo 21 della legge n. 413 del 1991 comporta, inoltre, il venir meno delle disposizioni attuative recate dal D.M. 13 giugno 1997 n. 194 (regolamento concernente l'organizzazione interna,

il funzionamento e le dotazioni finanziarie del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive) nonché dal D.M. 20 dicembre 1999 (deposito, raccolta, conservazione e pubblicazione dei pareri deliberati dal Comitato consultivo).

Per corrispondere, peraltro, all'esigenza affermata dall'articolo 11, comma 6, della legge n. 212 del 2000, che fa salva, nell'ambito dell'interpello del contribuente, la possibilità di richiedere il parere dell'Amministrazione finanziaria in materia di elusione fiscale, restano in vigore, invece, la disposizione che consente comunque al contribuente di acquisire il parere dell'Agenzia delle entrate in ordine all'applicazione ai casi concreti delle disposizioni antielusive (art. 21, comma 9, L. n. 413 del 1991), e le disposizioni del D.M. 13 giugno 1997 n. 195 (regolamento concernente le modalità per l'invio delle richieste di parere all'Agenzia delle entrate e per la comunicazione dei pareri al contribuente) con esclusione, ovviamente, di quelle riferite all'attività del soppresso Comitato consultivo.

3.8. Effetti dell'interpello antielusivo

L'interpello in esame ha rilevanza sul piano penale: infatti ai sensi dell'art. 16 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, (recante la disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto), non sono punibili i soggetti che, avvalendosi di tale procedura di interpello, si sono uniformati ai pareri preventivi espressi dall'Amministrazione finanziaria.

3.9. Interpello per la deducibilità dei componenti negativi di cui all'art. 11, comma 13, della legge n. 413 del 1991 (operazione intercorse tra imprese residenti e imprese estere residenti o localizzate in paradisi fiscali)

L'art. 11, comma 13, della legge n. 413 del 1991, ha previsto che costituiscono oggetto del diritto di interpello di cui all'articolo 21 le disposizioni concernenti la natura ed il trattamento tributario delle operazioni intercorse tra imprese residenti in Italia e imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea, aventi un regime fiscale privilegiato (in paradisi fiscali), ai sensi dell'art. 110, comma 10, del testo unico delle imposte sui redditi.

Questa tipologia di interpello consente di ottenere la disapplicazione della disposizione che pone il divieto di deduzione dal reddito di impresa delle componenti negative di reddito derivanti da operazioni con imprese domiciliate nei c.d. paradisi fiscali.

Tale disposizione è contenuta nell'art. 110, comma 10, TUIR il quale prevede che le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti in Italia e imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea, aventi un regime fiscale privilegiato, non sono ammessi in deduzione.

Ai sensi dell'art. 110, comma 11, del TUIR tale disposizione non si applica quando:

- le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che
- le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

L'art. 11, comma 13, della legge n. 413 del 1991 ha previsto che le suddette prove, non devono essere fornite (in sede di accertamento) qualora il contribuente abbia preventivamente richiesto, con interpello di cui all'art. 21 della legge n. 413 del 1991, il parere all'Amministrazione finanziaria in merito alla natura ed al relativo trattamento tributario dell'operazione che intende porre in essere.

Tale parere dovrà necessariamente tenere conto dei presupposti richiesti ai fini della prova in sede di accertamento e cioè che le imprese estere svolgano prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondano ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

Nella fattispecie di cui all'art. 110, commi 10 e 11, TUIR non è richiesta la sussistenza di un legame di controllo o collegamento tra le imprese.

Il comma 12, al contrario, prevede che in presenza di operazioni intercorse con imprese estere controllate o collegate il regime di indeducibilità non si applica, risultando invece applicabile il particolare regime di imposizione del reddito delle CFC (artt. 167 e 168 TUIR).

Il comma 12bis estende il regime fiscale di cui ai commi 10 e 11 anche alle prestazioni di servizi rese a imprese residenti da parte di professionisti domiciliati in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

CAPITOLO 4

Interpello per la disapplicazione della normativa antielusiva

4.1. Presupposti, finalità ed oggetto dell'interpello disapplicativo

Con l'interpello di cui all'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 600 del 1973, e regolamentato con decreto del Ministro delle Finanze n. 259 del 1998, viene prevista la possibilità per il contribuente di presentare istanza al Direttore Regionale dell'Agenzia delle entrate al fine di chiedere la disapplicazione di *“norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta, o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario”*.

In tal caso sarà cura dell'istante dimostrare che nella particolare fattispecie che lo interessa gli effetti elusivi non possono verificarsi.

La tipologia di interpello in esame non è finalizzata a fornire al contribuente un parere in ordine ad una questione interpretativa, bensì, attraverso un provvedimento del Direttore Regionale, viene eccezionalmente disapplicata una norma antielusiva che, altrimenti, troverebbe applicazione nel caso specifico da lui prospettato.

Sono disapplicabili le disposizioni riconosciute antielusive dall'Agenzia delle entrate. In mancanza, la Direzione regionale richiederà preventivamente alla competente struttura centrale dell'Agenzia delle entrate il parere sulla natura della norma da disapplicare.

Considerato che la norma di cui si chiede la disapplicazione trova attuazione concreta solo nella dichiarazione dei redditi, l'istanza deve intendersi preventiva se presentata prima della scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione medesima.

4.2. Soggetti abilitati alla presentazione delle istanze

L'istanza può essere presentata da ciascun contribuente interessato ad ottenere il provvedimento del Direttore regionale in ordine alla disapplicazione di una norma a contenuto antielusivo.

4.3. Modalità di presentazione dell'istanza e competenza

L'istanza è rivolta al Direttore Regionale competente per territorio indirizzata e spedita, a mezzo del servizio postale in plico raccomandato con avviso di ricevimento, all'Ufficio locale competente per l'accertamento in ragione del domicilio fiscale del contribuente.

Al riguardo, si fa presente che, nell'ambito della riorganizzazione degli uffici dell'Agenzia delle entrate, a seguito della attivazione delle direzioni provinciali, le istanze di disapplicazione presentate dai soggetti diversi dalle imprese di più rilevante dimensione dovranno essere rivolte al Direttore regionale competente per territorio e spedite a mezzo del servizio postale, in plico

raccomandato con avviso di ricevimento, alla direzione provinciale competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente¹³.

4.4. Preventività dell'istanza

Il requisito della preventività si intende rispettato se l'istanza è presentata presso il competente Ufficio locale in tempo utile per ottenere risposta prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.

4.5. Documentazione integrativa

Le richieste istruttorie rivolte al contribuente o a soggetti diversi sospendono il termine dei 90 giorni, per l'emanazione del provvedimento definitivo da parte del Direttore regionale, fino al giorno di ricezione della risposta. Delle richieste istruttorie rivolte ad altri soggetti e' data comunicazione al contribuente.

4.6. Provvedimento del Direttore regionale

La procedura dell'interpello disapplicativo, da esaurirsi complessivamente in 90 giorni, prevede due fasi:

- una prima fase di istruttoria dell'istanza da parte dell'ufficio locale, al termine della quale esso redige proprio motivato parere da trasmettere al Direttore Regionale, entro 30 giorni dalla ricezione dell'istanza;
- una seconda fase di istruttoria e di decisione, di durata pari a 60 giorni, presso la Direzione Regionale che termina con provvedimento definitivo del Direttore Regionale da emanarsi entro 90 giorni dalla presentazione dell'istanza.

4.7. Inammissibilità e improcedibilità

L'istanza è inammissibile se priva di uno dei seguenti elementi:

- i dati identificativi del contribuente e del suo legale rappresentante;
- l'indicazione dell'eventuale domiciliatario presso il quale sono effettuate le comunicazioni;
- la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante.

¹³ Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 24 febbraio 2009, n. 5.

L'istanza è dichiarata improcedibile qualora l'istanza sia priva del requisito della preventività o qualora il contribuente non abbia descritto compiutamente la fattispecie concreta per la quale ritiene non applicabili le disposizioni normative che limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammessi dall'ordinamento tributario.

4.8. Effetti del provvedimento

Il provvedimento di disapplicazione del Direttore regionale è emanato nel presupposto che gli atti, i fatti e gli elementi rappresentati siano completi e veritieri, che rispecchino in modo esauriente e fedele la specifica realtà dell'impresa sociale e, infine, che corrispondano a quelli effettivamente posti in essere e/o evidenziati in dichiarazione.

Considerato che la disposizione normativa che prevede l'interpello disapplicativo è contenuta nel DPR 600 del 1973, è stata posta la questione se il provvedimento del Direttore Regionale espliciti effetti soltanto per le imposte dirette.

Con Circolare n. 98 del 17.05.2000, punto 11.1.3, è stato precisato che, ferma restando l'applicazione dell'interpello in materia di imposizione diretta, *“qualora una stessa fattispecie costituisca oggetto di previsioni normative parallele, rispondenti alla stessa ratio antielusiva, quando cioè sussista una evidente, stretta connessione logica tra norme tributarie diverse, il Direttore Regionale delle entrate, nel provvedere in ordine a istanze di disapplicazione di norme riguardanti le imposte sui redditi, possa estendere l'esame anche ai fini di tributi diversi”*.

CAPITOLO 5

Impugnabilità del diniego opposto all'istanza di interpello disapplicativo

Uno dei profili più interessanti e più discussi dalla dottrina riguardanti il diritto d'interpello è rappresentato dalla possibilità d'impugnazione, da parte del contribuente, della risposta resa dall'Amministrazione finanziaria al c.d. interpello disapplicativo.

Come già anticipato, l'art 37-bis, comma 8, D.P.R. n. 600/1973 prevede che il contribuente possa proporre interpello per la disapplicazione di una norma antielusiva che, in caso opposto, troverebbe applicazione in relazione alla fattispecie da lui prospettata.

Il Direttore regionale delle entrate ha novanta giorni (che scattano dalla presentazione della domanda) per emettere il proprio parere.

La risposta potrà essere a favore oppure a sfavore del contribuente, in quest'ultimo caso l'Amministrazione finanziaria emetterà un parere di rigetto.

La giurisprudenza si è più volte pronunciata in merito all'impugnabilità del diniego opposto dal Direttore regionale delle entrate: con la recente sentenza della Corte di Cassazione n. 17010, depositata in data 5 ottobre 2012, i Giudici hanno affermato che “la risposta dell'Amministrazione finanziaria ad interpello del contribuente costituisce atto impugnabile in quanto pretesa tributaria definitiva, ma il contribuente è titolare di una mera facoltà di impugnazione e non di un onere. Tale facoltà quindi può essere esercitata anche in un secondo momento”.

Con questa sentenza viene quindi a modificarsi l'orientamento espresso con la precedente sentenza n. 8663 del 2011, con la quale i Giudici avevano ritenuto necessaria a pena di inammissibilità la presentazione del ricorso avverso la risposta negativa all'interpello disapplicativo.

Premesso che la richiesta di presentazione in via preventiva dell'istanza in esame non trova alcun riferimento nelle disposizioni normative vigenti è da considerarsi comunque controproducente presentare la domanda di interpello senza rispettare i termini sopra esposti, in quanto si giungerebbe al solo e certo risultato di non ottenere una risposta utile.

Quindi, pur ritenendo valido quanto sostenuto in dottrina¹⁴ in merito alla possibile soluzione contenziosa perseguibile in ipotesi di presentazione di istanza tardiva e conseguente mancata risposta da parte dell'Amministrazione finanziaria, si ritiene che tale strada non porti ad alcun risultato utile, in quanto l'Autorità amministrativa ha chiarito che l'eventuale omessa presentazione di un interpello disapplicativo (in particolare si faceva riferimento alla disciplina delle società c.d. “di comodo”) non determina l'inammissibilità del ricorso¹⁵. Le situazioni che si possono verificare, quindi, sono sostanzialmente due: o si presenta l'interpello disapplicativo nel rispetto della richiesta preventività o si omette la presentazione dell'istanza e ci si prepara a difendersi in ipotesi di emissione di atto di accertamento.

Al riguardo si consideri che il contribuente ha l'obbligo di presentare solo gli interpelli disapplicativi disciplinati dall'art. 37-bis, comma 8, D.P.R. 600/1973 (compresi, quindi, anche

¹⁴ G. PAGANI, *Interpello disapplicativo in materia di società di comodo: risvolti contenziosi a seguito dei recenti sviluppi giurisprudenziali*, in *Il Fisco* n. 16/2012, fascicolo n.1 pag. 2413.

¹⁵ Cfr. circ. n. 32/E del 14 giugno 2010, laddove si chiarisce che “deve considerarsi superata l'indicazione contenuta nella circolare n. 7/E del 2009, con riferimento specifico alle istanze di interpello disapplicativo della disciplina delle società non operative, secondo cui “In assenza di presentazione dell'istanza, il ricorso è inammissibile considerato che la disapplicazione non è ammessa in assenza della relativa istanza, che non può essere proposta per la prima volta in sede contenziosa col ricorso avverso l'avviso di accertamento e di irrogazione delle sanzioni amministrative”.

quelli per la disapplicazione della disciplina delle “società di comodo”) e che l’Amministrazione ha chiarito che “l’obbligo di presentazione dell’istanza previsto dalla normativa, risponde all’esigenza di consentire all’Amministrazione finanziaria un monitoraggio preventivo in merito a particolari situazioni considerate dal legislatore potenzialmente elusive¹⁶”. Inoltre va specificato che l’obbligatorietà non modifica il carattere non vincolante della risposta, con la conseguenza che tale risposta deve essere considerata un mero parere e, d’altra parte, il contribuente conserva la possibilità di dimostrare successivamente le circostanze che legittimano l’accesso al regime derogatorio.

Nel caso in cui, quindi, il contribuente abbia omesso di presentare un interpello “obbligatorio” va incontro alla sanzione prevista dall’art. 11, comma 1, lett. a) del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 per omessa comunicazione prescritta dall’Amministrazione finanziaria. Tale comportamento determinerà, inoltre, un inasprimento delle sanzioni (che verranno applicate in misura massima) nel caso in cui in sede di accertamento dovesse emergere che la mancata presentazione dell’interpello abbia determinato il venir meno delle possibilità per l’ufficio di procedere alla verifica preventiva di fattispecie che il legislatore tributario ritiene meritevoli di tutela.

Quindi, alla luce di quanto sopra esposto, si deve ritenere che la mancata presentazione dell’istanza di interpello disapplicativo ha delle conseguenze (gravi) sul piano sanzionatorio, ma non sul diritto del contribuente di presentare un ricorso avverso l’eventuale (futuro) atto di accertamento e di irrogazione delle sanzioni amministrative.

5.1. La sentenza della Corte di Cassazione n. 17010 del 5 ottobre 2012

Con la sentenza in analisi la Corte di Cassazione ha affermato che il diniego all’istanza di interpello disapplicativo ex art. 37-bis, comma 8, D.P.R. 600/1973 è un atto che deve essere considerato impugnabile in via facoltativa da parte del contribuente istante, con la conseguenza che la mancata impugnazione non impedisce al contribuente di presentare ricorso avverso l’eventuale successivo atto di accertamento, eccependo in tale sede anche i vizi in merito all’oggetto dell’interpello.

Il contribuente eccepiva l’illegittimità della sentenza di secondo grado laddove i giudici avevano negato l’interesse ad agire avverso la risposta ottenuta a seguito dell’interpello. L’agenzia delle Entrate chiedeva la conferma della sentenza di secondo grado sostenendo che la risposta

¹⁶ Cfr. circ. n. 32/E del 14 giugno 2010.

dell'interpello ha natura di parere e, in quanto tale, è inidonea a determinare conseguenze lesive. Inoltre, l'Agenzia depositava apposita memoria per eccepire la non divisibilità della sentenza n. 8663 del 2011 con la quale la Cassazione aveva sostenuto che la risposta negativa all'interpello fosse un atto impugnabile a pena di decadenza. Contrariamente a quanto sostenuto con tale sentenza, l'ufficio affermava innanzitutto che la risposta negativa non *“può essere considerata un rifiuto di agevolazione fiscale (atto elencato nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19), bensì un atto emanato sulla base di una mera intenzione di comportamento fiscale”*. In secondo luogo, metteva in evidenza come *“la non impugnabilità consente anche agli uffici, a fronte di un iniziale diniego, di rivalutare la situazione in sede di accertamento, pervenendo magari ad una scelta di legittimità dell'operato del contribuente”*, evitando un inutile incremento di contenzioso.

I giudici della Corte di Cassazione, con la sentenza in analisi, in parziale accoglimento delle eccezioni dall'Ufficio in relazione al precedente contenuto nella sentenza n. 8663 del 2011, hanno affermato che *“il diniego del Direttore regionale delle Entrate di disapplicazione di norme antielusive, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 8, rientra nel novero degli atti impugnabili, in via facoltativa, da parte del contribuente istante”*. Pertanto, mutando il precedente orientamento, hanno riconosciuto al contribuente la facoltà (non l'onere) di impugnare tale atto, con la conseguenza che, in caso di mancato esercizio di tale facoltà, il contribuente conserva il diritto di preservare ricorso avverso l'eventuale successivo atto di accertamento contestando in tale sede anche i vizi relativi alle questioni oggetto dell'interpello presentato.

Nella motivazione della decisione si possono individuare tre passaggi:

- il provvedimento di disapplicazione di norma antielusiva non può essere equiparato ad un atto di agevolazione fiscale in quanto tecnicamente sono due atti con notevoli differenze¹⁷. In particolare, il diniego e la revoca di agevolazioni hanno natura di atti impositivi, in quanto assoggettano a tassazione fatti già avvenuti; al contrario, l'istanza di interpello viene utilizzata per permettere al contribuente, che ne fa richiesta, di conoscere preventivamente l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria in relazione alla futura applicazioni di disposizioni tributarie

¹⁷ Con la sentenza in analisi i Giudici, discostandosi dall'orientamento espresso con la precedente sentenza n. 8663/2011, hanno riconosciuto che la risposta negativa all'interpello disapplicativo non è un atto equiparabile agli atti di diniego o revoca di agevolazione, in quanto le agevolazioni fiscali costituiscono *“un trattamento derogatorio di favore riconosciuto in generale nella ricorrenza di determinate condizioni, pur in presenza del presupposto del tributo, per finalità di realizzazione di interessi diversi da quello fiscale, ritenuti meritevoli di tutela; la seconda (disapplicazione di norma antielusiva) consiste nel rimuovere l'operatività di norme limitative, per fini antielusivi, di vantaggi fiscali di regole spettanti (deduzioni, detrazioni, crediti di imposta, ecc.), in relazione a singole fattispecie, il cui esame abbia portato ad escludere il realizzarsi dello scopo antielusivo, così ripristinando, per finalità pur sempre di ordine fiscale, il regime tributario applicabile nel caso specifico a quello previsto dall'ordinamento in assenza di fine di elusione, cioè quello ritenuto “giusto” dal legislatore in relazione alla capacità contributiva manifestata.*

rispetto ad uno specifico caso concreto. Per questo motivo, la risposta all'interpello non è da considerarsi atto impositivo.

- l'impugnabilità di tale atto non è prevista esplicitamente né nelle norma generale (art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992), né in alcuna norma speciale (nel decreto ministeriale di attuazione 19 giugno 1998, n. 259), conseguentemente "l'atto stesso non può essere ritenuto obbligatoriamente impugnabile, dovendosi escludere, per ovvie ragioni di certezza dei rapporti giuridici e di tutela del diritto di difesa, che possa essere introdotta per via interpretativa (...) una decadenza del contribuente dal diritto di contestare una pretesa tributaria.
- la tassatività degli atti impugnabili non esclude che il contribuente possa aver interesse ad impugnare diverso da quelli esplicitamente previsti dal legislatore. In particolare, l'interesse ad impugnare la risposta negativa all'interpello viene ricondotta al fatto che tale atto rappresenta il primo atto attraverso il quale l'Amministrazione informa il contribuente del proprio convincimento "in ordine ad una specifica richiesta, relativa ad un determinato rapporto tributario, con l'immediato effetto di incidere, comunque, sulla condotta del soggetto istante in ordine alla dichiarazione dei redditi in relazione alla quale l'istanza è stata inoltrata".

5.2. La dottrina

Secondo una parte degli autori, il diniego rispetto all'istanza di interpello disapplicativo è un atto non autonomamente impugnabile, ma sindacabile esclusivamente in via differita¹⁸, non potendo essere equiparato ai dinieghi espressamente contemplati dall'art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992¹⁹. Peraltro l'immediata impugnazione del diniego non sarebbe una forma di tutela proficua, laddove il contribuente non otterrebbe una risposta definitiva in tempo utile, vale a dire prima della presentazione della dichiarazione periodica²⁰.

Al contrario, secondo altri autori è pienamente giustificata l'impugnabilità immediata della risposta sfavorevole all'istanza in questione, essendo "quasi irrilevante" la differenza tra

¹⁸ E' critico rispetto alla strada dell'interesse a ricorrere non tipizzato ex lege, comprensiva, sia degli atti istruttori, sia degli interpelli, oltre alle risoluzioni e circolari, G. TABET, *Diritto vivente e tutela anticipata nei confronti di atti tipici*, in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria, n. 4/2001, pag. 283, in quanto produrrebbe "una ingestibile dilatazione del contenzioso".

¹⁹ In tal senso F. TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione*, in Giust. Trib., 2007, pag. 15.

²⁰ F. TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione*, cit., loc. cit., pag. 19.

quest'ultima ed il diniego di agevolazioni, almeno con riferimento alle esigenze di tutela che tali atti pongono²¹. Secondo questa prospettiva, la risposta all'interpello si configurerebbe come un atto costitutivo di fattispecie, suscettibile di riflettersi sulla determinazione della base imponibile e/o dell'imposta dovuta per una pluralità di esercizi successivi²².

Altri studiosi, viceversa, formulano in proposito considerazioni non poco problematiche e, almeno in parte, sfumate quanto all'impugnabilità autonoma innanzi alle Commissioni tributarie dei dinieghi in questione²³.

A fronte di soluzioni così diversificate, è opportuno svolgere alcune considerazioni riepilogative. L'assimilazione dei dinieghi opposti alle istante cd. disapplicative ai dinieghi di agevolazioni è non poco forzata²⁴, non trattandosi nel caso del riconoscimento di regimi agevolativi²⁵, ma, più esattamente, della presentazione di un'istanza nella quale il contribuente, dopo aver descritto l'operazione che intende porre in essere, indica le disposizioni normative che limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario.

5.3. Le ragioni che dimostrano la non divisibilità della sentenza

La giurisprudenza si è più volte pronunciata in merito all'impugnabilità del diniego all'istanza di interpello. A parere di chi scrive, la sentenza della Corte di Cassazione n. 17010 del 5 ottobre 2012 rappresenta un compromesso tra le opposte esigenze manifestate da una parte da coloro che rivendicano il diritto di adire il giudice tributario fin dalla prima manifestazione di dissenso rispetto al quesito ed alla soluzione prospettata, dall'altra da quei contribuenti (ma tale posizione viene

²¹ Cfr. P. RUSSO, *Giustizia tributaria (linee di tendenza)*, in Enc. dir., Annali, II, t. II, Milano, 2008, pag. 638 ss.

²² V., in specie, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Giuffrè, 2005, p. 110. Sottolinea G. FRANSONI, *Efficacia e impugnabilità degli interpelli fiscali con particolare riguardo all'interpello disapplicativo*, in AA. VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. MAISTO, Milano, 2009, pag. 109 ss., e specialmente pag. 112, che, almeno in via astratta, non sembra potersi mettere in discussione l'immediata impugnabilità della risposta negativa all'interpello, la quale inciderebbe negativamente ed immediatamente sulla sfera giuridica altrui. Secondo questo autore, la configurazione di tale azione si estrinsecerebbe in "un mezzo per poter agire immediatamente al fine della rimozione di uno stato di incertezza in ordine alla propria situazione giuridica e, al tempo stesso, idonea a procurare una pronuncia che dispiega comunque i propri effetti rispetto a tutti i periodi d'imposta per i quali è stata richiesta l'applicazione di uno specifico regime".

²³ Cfr. G. RAGUCCI, *Commento sub art. 19*, in *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. TESAURO, Torino, 2011, pag. 319 ss.

²⁴ In questo senso F. TUNDO, *Impugnabile il diniego di disapplicazione delle norme antielusive?*, in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria n.8/2011, pag. 1701 ss.

²⁵ G. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, pag. 47

sostenuta anche dall'Autorità amministrativa²⁶) che, partendo dal carattere non provvedimentale della risposta all'interpello, ritengono che l'unico atto impugnabile sia l'eventuale successivo atto di accertamento emesso ove il contribuente decida di non adeguarsi al parere negativo espresso avverso l'interpello. Tale opinione trova conferma nella mera lettura delle più recenti pronunce giurisprudenziali in materia²⁷ e nei successivi commenti della dottrina²⁸.

Le maggiori criticità che permangono, nonostante la recente pronuncia, sono legate al riconoscimento, seppur quale mera facoltà, dell'impugnabilità di un atto (la risposta all'interpello) che non rappresenta in alcun modo l'esercizio di un potere impositivo. Al riguardo, si ritiene ancora attuale la sentenza della Corte Costituzionale n. 191/2007 secondo cui la risposta all'interpello è un mero parere inidoneo ad integrare una pretesa impositiva, avendo esclusivamente carattere prodromico rispetto ad eventuali successivi provvedimenti impositivi, non rientrando pertanto nell'elenco di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992. A parere di chi scrive non si può riconoscere al contribuente la facoltà di impugnare un atto che ha la natura di parere, sostenendo che egli abbia un interesse ad agire, in quanto perseguendo tale strada si potrebbe arrivare a riconoscere analogo interesse a fronte della risposta negativa ricevuta in relazione a qualsiasi tipologia di interpello (non solo quello disapplicativo). E' evidente che tale strada conduce ad un'inaccettabile incertezza del diritto e, comunque, ad un incremento degli atti impugnabili potenzialmente destinato a crescere in maniera esponenziale²⁹.

²⁶ Cfr. circ. n. 14/E del 15 marzo 2007; circ. n. 7/E del 3 marzo 2009; circ. n. 32/E del 14 giugno 2010, secondo cui la risposta resa in sede di interpello non è un atto impugnabile in quanto, stante la natura di parere, al quale il contribuente può non adeguarsi, non è in alcun modo lesivo della posizione del contribuente.

²⁷ Cfr. Cass., sent. 15 aprile 2011, n. 8663, con la quale la Cassazione ha affermato che il parere reso dalla DRE a seguito di interpello disapplicativo è un atto impugnabile essendo equiparabile ad un diniego di agevolazione e che la mancata impugnazione di tale atto rende incontestabile l'applicazione delle disposizioni antielusive, poiché tale contestazione non sarà più possibile mediante l'impugnazione del successivo atto di accertamento; Cass. 13 aprile 2012, n. 5863.

²⁸ Cfr. R. LUNELLI, *Diniego di disapplicazione delle norme "antielusive": impugnazione facoltativa od obbligatoria?*, in "GT - Rivista di giurisprudenza tributaria" n. 8 del 2011, pag. 676 che concludeva il commento alla sentenza della Cassazione n. 8663/2011 affermando "se, con riferimento al diniego di disapplicazione, la Corte di Cassazione, anziché prodigarsi per equipararlo ad un diniego di agevolazione, lo avesse trattato alla stregua di un atto facoltativamente impugnabile - riconoscendo che attraverso esso si manifesta (nient'altro che) la volontà negativa dell'Amministrazione finanziaria rispetto ad una richiesta del contribuente; volontà che può incidere sulla base imponibile da assoggettare ad IRPEG - avrebbe ottenuto il risultato di soddisfare, ad un tempo, sia l'interesse del contribuente ad una tutela immediata, che quello - altrettanto e forse più importante - di salvaguardare il diritto/onere (di quest'ultimo) di impugnare il successivo atto tipico (l'avviso di accertamento emesso in applicazione della disposizione antielusiva contestata) nel quale quella manifestazione di volontà è comunque destinata ad affermarsi e rendersi operativa.

²⁹ Cfr. G. TABET, *Diritto vivente e tutela anticipata nei confronti di atti tipici*, in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria n. 4/2011, pag. 281, il quale ha affermato che "la strada dell'interesse al ricorso non tipizzato ex lege può condurre molto lontano, toccando non solo gli atti istruttori, ma anche interpelli, risoluzioni e circolari e quant'altro, con il risultato di produrre, sia una ingestibile dilatazione del contenzioso, sia un pericolo rallentamento dell'azione del prelievo.

Inoltre, tale orientamento risulta, comunque, in contrasto con l'attuale impianto del processo tributario. Il legislatore ha individuato gli atti "tipici" impugnabili innanzi al giudice, fra i quali non è ricompreso l'interpello proprio perché con esso l'Amministrazione non definisce il contenuto della pretesa tributaria. Ciò non significa che non si possano impugnare atti diversi da quelli "tipici", ma l'interesse ad impugnare atti diversi da quelli tipici richiede quantomeno che tali atti contengano una ben definita pretesa impositiva.

Al contrario, l'impugnazione della risposta ad interpello configura un'azione di accertamento negativo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, che è improponibile, anche secondo l'orientamento espresso dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (Cass., SS. UU., n. 20889 del 2006)³⁰.

Con la sent. n. 17010/2012, gli Ermellini hanno indubbiamente fatto un passo importante rispetto alla precedente pronuncia, in quanto hanno degradato l'impugnabilità avverso il diniego da onere a facoltà. Tuttavia, parlare di facoltà di impugnare, pur essendo un lodevole tentativo di salvaguardare sia gli interessi di chi ritiene preferibile una tutela immediata sia di coloro che, viceversa, preferiscono attendere la notifica di un eventuale atto di accertamento, non elimina l'incertezza. Ma si può dire di più. Riconoscere la facoltà di impugnare un atto che non è esercizio di un potere impositivo, bensì è una mera interpretazione dell'Ufficio, oltretutto non definitiva, in quanto per ammissione anche dell'Autorità amministrativa l'Ufficio competente per l'attività di accertamento potrebbe discostarsi dal contenuto di tale risposta ove decidesse di non emettere l'atto di accertamento, sarà fonte di notevole incertezza e, comunque, determinerà un incremento dei contenziosi. E' probabile, infatti, che considerando l'attuale contrasto giurisprudenziale, i contribuenti si sentiranno maggiormente tutelati dalla presentazione del ricorso avverso la risposta negativa, temendo che la mancata impugnazione di tale atto possa determinare la perdita del diritto a contestare il merito (come deciso dalla Cass. n. 8663/2011).

Il contribuente che riceve una risposta negativa a interpello oggi si trova davanti a un'incertezza che lo spingerà quasi certamente a presentare il ricorso immediatamente dovendo, tuttavia in tal caso mettere in conto una pronuncia di inammissibilità ove il ricorso venga deciso da giudici che ritengano tassativa l'elencazione degli atti impugnabili. Pur condividendo tale scelta in termini di

Cfr. Cass. SS. UU., n. 24011 del 2007, secondo cui *"certamente l'azione di accertamento negativo è estranea alla struttura del processo tributario innanzi alle commissioni tributarie, prevedendo la regola di diritto emergente dall'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992, nel testo applicabile ratione temporis (e la situazione non è oggi diversa, alla luce del combinato disposto novellato art. 2 e dell'art. 19 del medesimo decreto), che la tutela del contribuente si attui mediante la proposizione di ricorsi avverso specifici atti di accertamento o di imposizione dell'Amministrazione finanziaria ovvero avverso il rigetto di istanze di rimborso di somme indebitamente pagate"*.

“male minore”, non v’è chi non veda l’ingiustizia soprattutto in termini di costi, in quanto la scelta di impugnare la risposta negativa è indubbiamente quella più garantista, ma anche quella più impegnativa in termini economici costringendo ad attivare un contenzioso in un momento in cui non è ancora definita una concreta pretesa impositiva e, comunque, esponendo il contribuente alla possibilità che tale contenzioso si chiuda con una sentenza di inammissibilità e, quindi, alla necessità di affrontare un nuovo contenzioso a seguito della (eventuale) notifica dell’atto di accertamento emesso dall’Ufficio competente.

Queste considerazioni non devono essere interpretate quale incentivo a non impugnare la risposta negativa all’interpello disapplicativo, quanto piuttosto l’auspicio che la questione venga affrontata dalle sezioni unite della Cassazione o, meglio ancora, da un intervento del legislatore che faccia finalmente chiarezza sulla questione.

In conclusione, le considerazioni che precedono dimostrano l’incertezza che devono affrontare i contribuenti che decidano di presentare istanza di disapplicazione ai sensi dell’art. 37-bis, comma 8, D.P.R. n. 600/1973. Tuttavia, anche se potrebbe sembrare una provocazione, ci si chiede se non possa generare meno problemi la scelta di non presentare l’istanza. Al riguardo, infatti, a parte la sanzione prevista dall’art. 11 del D.Lgs. n. 471/1997 che è certa, ove nella successiva eventuale fase di accertamento dovesse emergere che il contribuente non presentando l’interpello disapplicativo ha sottratto uno strumento di controllo ritenuto obbligatorio (solo) dalle indicazioni dell’Autorità amministrativa, il contribuente sarebbe esposto alla applicazione delle sanzioni di misura massima³¹, ma conserverebbe intatto il diritto a difendersi avverso l’atto di accertamento.

In altri termini, se presentare l’interpello fa immediatamente scattare un campanello di allarme presso la competente Autorità amministrativa ed apre scenari di incertezza in ipotesi di diniego all’istanza, in termini di impugnabilità di tale atto, ci si chiede se, quando il contribuente sia ragionevolmente tranquillo in merito all’interpretazione disapplicativa, non possa avere conseguenze meno incerte la scelta di non presentare tale istanza.

Premesso ciò, che non può però essere pacifico vista l’assenza di pronunce ex professo sul punto, l’omessa presentazione dell’interpello eliminerebbe il problema dei rapporti tra diniego di disapplicazione e accertamento.

³¹ Cfr. circ. n. 32/E del 14 giugno 2010.

CAPITOLO 6

Interpello C.F.C. (Controlled Foreign Company)

6.1. La disciplina CFC

L'articolo 167 del TUIR disciplina la normativa riguardante le cosiddette *controlled foreign companies*, cioè le società controllate estere residenti o localizzate in Stati o territori a fiscalità privilegiata, i c.d. "paradisi fiscali" compresi nella black list di cui al D.M. 21 novembre 2001.

Tale disposizione ha esercitato un notevole impatto nel sistema vigente tributario, comportando il superamento dello schermo della persona giuridica estera come autonomo centro di imputazione della ricchezza e l'attrazione in Italia di redditi di entità estere partecipate.

Presupposto per l'applicazione della normativa CFC è che soggetti residenti in Italia - persone fisiche (anche non titolari di reddito di impresa in Italia) o soggetti di cui agli articoli 5 (società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice) e 73, comma 1, lettere a), b) e c), del TUIR (società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, gli enti pubblici e privati diversi dalle società) possiedano redditi provenienti da imprese, società o enti direttamente o indirettamente controllati, ai sensi dell'art. 2359 del codice civile³², localizzati in uno dei territori con regime fiscale privilegiato.

Rientrano in detta disposizione anche i redditi conseguiti da controllate estere, ancorché non residenti in uno degli Stati o territori individuati dal citato decreto ministeriale (con regime fiscale privilegiato), che tuttavia provengano da stabili organizzazioni situate in uno di detti Stati o territori.

Si considerano, inoltre, residenti o localizzati in Stati o territori con regime fiscale privilegiato le società o gli enti ammessi comunque a fruire di tale regime.

La normativa CFC (in particolare art. 167, comma 1) prevede che il reddito conseguito dalla controllata estera è imputato - a prescindere dalla sua effettiva percezione - al soggetto residente controllante in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili, a decorrere dalla chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero partecipato (prescindendo dal periodo di possesso della partecipazione) e assoggettato a tassazione separata (art. 167, comma 6).

³² La disciplina civilistica prevede tre forme di controllo: un controllo interno di diritto, a fronte di una maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria; un controllo interno di fatto, riferito al possesso di voti sufficienti ad esercitare un'influenza dominante sulla società; un controllo esterno o contrattuale, dato dall'esistenza di accordi contrattuali che determinano l'instaurarsi di un'influenza dominante sulla società.

Per procedere alla imputazione dei redditi per trasparenza, è necessario che oltre al controllo (rilevato alla data di chiusura dell'esercizio della controllata), esista una partecipazione agli utili del soggetto non residente ancora posseduta alla data di chiusura dell'esercizio della controllata.

Alla luce delle modifiche apportate dal DL 1 luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102 del 2009, la normativa in materia di imprese estere partecipate non si applica se i soggetti residenti, tramite apposita istanza di interpello, dimostrino alternativamente:

- che la società o altro ente (controllato) non residente svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, "come sua principale attività, nel mercato dello stato o territorio di insediamento; per le attività bancarie, finanziarie e assicurative quest'ultima condizione si ritiene soddisfatta quando la maggior parte delle fonti, degli impieghi o dei ricavi originano nello Stato o territorio di insediamento" (esimente di cui alla lettera a) del comma 5 dell'articolo 167 del TUIR);
- che dalle partecipazioni possedute non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati (esimente di cui alla lettera b) dell'articolo 167 del TUIR).

È sufficiente dimostrare anche una sola delle riferite cause di disapplicazione per ottenere l'accoglimento dell'istanza da parte della Agenzia delle entrate.

Va altresì tenuto conto della modifica apportata dall'articolo 13, comma 1, lettera b) del DL n. 78 del 2009, il quale ha aggiunto, all'articolo 167 del TUIR, il comma 5-bis per il quale: *"La previsione di cui alla lettera a) del comma 5 non si applica qualora i proventi della società o altro ente non residente provengono per più del 50% dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica, nonché dalla prestazione di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l'ente non residente, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l'ente non residente, ivi compresi i servizi finanziari"*.

In relazione alla prima esimente si osserva che in base alla previsione recata dal comma 3 dell'art. 5 del D.M. 429 del 2001, l'interpello prodotto dal soggetto controllante può avere esito positivo qualora l'impresa, la società o l'ente non residente svolga effettivamente un'attività commerciale, ai sensi dell'articolo 2195 del codice civile, come sua principale attività nello Stato o

nel territorio con regime fiscale privilegiato nel quale ha sede, con una struttura organizzativa idonea allo svolgimento della citata attività oppure alla sua autonoma preparazione e conclusione.

Nel caso di società o ente estero non localizzato nello Stato o territorio con regime fiscale privilegiato, ma operante in uno dei predetti Stati o territori mediante una stabile organizzazione, la verifica dell'effettività è condotta relativamente alle attività poste in essere dalla stabile organizzazione.

Alternativamente, ai fini della risposta positiva deve essere dimostrato che dalle partecipazioni possedute non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

L'art. 5, comma 3 del regolamento n. 429 del 2001 ha stabilito che a tal fine rileva, nei riguardi del soggetto controllante autore dell'interpello, il fatto che i redditi conseguiti da tali soggetti sono prodotti in misura non inferiore al 75% in altri Stati o territori diversi da quelli di cui all'articolo 167 del TUIR, ed ivi sottoposti integralmente a tassazione ordinaria.

Ai fini della medesima risposta positiva, nel caso in cui il soggetto controllato non residente opera in uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata per il tramite di stabili organizzazioni, rileva anche il fatto che i redditi della stabile organizzazione risultino sottoposti integralmente a tassazione ordinaria nello Stato o territorio in cui ha sede l'impresa, la società o l'ente partecipato.

Al fine di ottenere la disapplicazione della disciplina CFC è necessario inoltrare in via preventiva l'istanza di interpello all'Agenzia delle entrate.

Va tenuto conto che l'articolo 13 del DL n. 78 del 2009, volto a contrastare gli arbitraggi fiscali internazionali, aggiunge all'articolo 167 del TUIR il comma 8-bis, per il quale la disciplina "CFC" "trova applicazione anche nell'ipotesi in cui i soggetti controllati ai sensi dello stesso comma sono localizzati in stati o territori diversi da quelli ivi richiamati, qualora ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- a. *sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero stati soggetti ove residenti in Italia;*
- b. *hanno conseguito proventi derivanti per più del 50% dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica nonché dalla prestazione di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l'ente non residente, ne sono controllati o sono*

controllati dalla stessa società che controlla la società o l'ente non residente, ivi compresi i servizi finanziari” (comma 8-bis dell’articolo 167 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

Il legislatore, che in modo così incisivo ha modificato la disciplina in materia di CFC, ha individuato un’esimente rispetto alla presunzione dettata dal predetto comma 8-bis, prevedendo, mediante l’inserimento nel testo dell’articolo 167 del TUIR del comma 8-ter, che *“Le disposizioni del comma 8-bis non si applicano se il soggetto residente dimostra che l’insediamento all’estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale. Ai fini del presente comma il contribuente deve interpellare l’amministrazione finanziaria secondo le modalità indicate nel precedente comma 5”*.

Si ricorda, da ultimo, che ai sensi dell’art. 167, comma 5, l’interpello da presentare all’Agenzia delle entrate è quello di cui all’art. 11 della legge n. 212 del 2000.

Tuttavia, va tenuto conto che il rinvio all’articolo 11 della legge 212 del 2000 è esclusivamente finalizzato ad individuare la procedura che rileva ai fini in esame e, conseguentemente gli effetti che scaturiscono dall’adozione di tale procedimento, ferma restando la distinzione sostanziale esistente tra le finalità che si perseguono con l’interpello ordinario e quelle che invece sono proprie dell’interpello CFC.

Coerentemente con tale principio, l’articolo 5 del D.M. 21 novembre 2001, n. 429, per le modalità di presentazione dell’istanza di interpello CFC rinvia espressamente al D.M. 26 aprile 2001, n. 209 (che disciplina l’interpello di cui all’art. 11 della legge n. 212 del 2000).

Quindi alla procedura in esame risulteranno applicabili, ove compatibili, le relative disposizioni.

6.2. Soggetti abilitati alla presentazione dell’istanza

Il soggetto residente ha l’onere di interpellare l’Amministrazione finanziaria prima di presentare la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta per il quale intende disapplicare l’art. 167 del TUIR.

6.3. Modalità di presentazione dell’istanza

L’articolo 5 del D.M. 21 novembre 2001, n. 429 dispone che l’istanza di interpello per la disapplicazione dell’art. 167 deve essere inoltrata alla Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Normativa, per il tramite della Direzione Regionale competente per territorio.

Pertanto, anche se rivolta alla Direzione Centrale Normativa, l'istanza deve essere recapitata alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle entrate, competente in relazione al domicilio fiscale del contribuente.

6.4. Documentazione da allegare all'istanza e documentazione integrativa

All'istanza di interpello deve essere allegata la documentazione necessaria a provare almeno uno dei motivi di disapplicazione della normativa relativa alle CFC.

L'Agenzia delle entrate, ai fini della completezza dell'istruttoria, può chiedere in ogni caso al soggetto istante di integrare la documentazione presentata.

La competente Direzione Regionale può chiedere che la documentazione presentata dal contribuente venga integrata quando ciò sia necessario ai fini della risposta dell'Agenzia.

Detta richiesta può essere formulata una sola volta, per non pregiudicare la tempestività del procedimento, che deve concludersi entro 120 giorni dalla proposizione dell'istanza o dalla ricezione della documentazione integrativa.

La richiesta dei documenti interrompe il termine assegnato all'Agenzia, che “inizia a decorrere dalla data di ricezione da parte dell'ufficio della documentazione integrativa consegnata o spedita con le stesse modalità dell'interpello”.

6.5. Risposta

Per rispondere all'istanza di interpello, l'Agenzia delle entrate valuta l'effettività dell'attività industriale o commerciale, svolta in via principale dalla controllata estera nello Stato o territorio con regime fiscale privilegiato, in relazione alla idoneità della struttura organizzativa allo svolgimento, o preparazione, o conclusione, delle citate attività, in loco predisposta per lo svolgimento della stessa attività principale.

Nel caso di società o ente estero non localizzato nello Stato o territorio con regime fiscale privilegiato, ma operante in uno dei predetti Stati o territori mediante una stabile organizzazione, la verifica dell'effettività è condotta relativamente alle attività poste in essere dalla stabile organizzazione.

In alternativa, l'Agenzia delle entrate valuta l'effettiva localizzazione dei redditi qualora nell'istanza venga evidenziato che i redditi prodotti fuori dagli Stati o territori a fiscalità privilegiata sono già stati sottoposti integralmente a tassazione ordinaria in altri paesi non privilegiati e che

questi redditi concorrono in misura non inferiore al 75% al reddito complessivo conseguito dalla controllata residente in uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata.

Infine nel caso di società controllata non residente che consegua redditi in uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata tramite una stabile organizzazione ivi operante, in relazione alla quale dall'istanza non sia desumibile lo svolgimento di un'attività commerciale effettiva, dovrà verificarsi, ai fini della disapplicazione della normativa in esame, che i redditi della stabile organizzazione risultino sottoposti integralmente a tassazione ordinaria nello Stato o territorio in cui ha sede l'impresa, la società o l'ente partecipato.

Tale valutazione spetta in via principale alla Direzione Centrale Normativa. Tuttavia per consentire un appropriato esame dell'istanza da parte della Direzione centrale normativa, le Direzioni Regionali trasmettono, unitamente alla documentazione presentata dal contribuente, il proprio parere motivato circa l'idoneità della documentazione presentata a supporto delle asserite cause di disapplicazione della normativa CFC.

La risposta scritta e motivata della Direzione Centrale Normativa deve essere notificata all'interpellante, secondo le modalità stabilite dalla procedura prevista per l'articolo 11 della legge n. 212 del 2000, entro 120 giorni dalla presentazione dell'istanza di interpello (oppure entro 180 giorni nel caso in cui il soggetto che propone istanza operi già attraverso una propria partecipazione estera in uno dei paesi inclusi nella black list).

6.6. Inammissibilità

A pena di inammissibilità, l'istanza di interpello per la disapplicazione del regime CFC deve contenere i seguenti elementi:

- a. dati identificativi del contribuente ed eventualmente del suo legale rappresentante; in particolare, occorre specificare nome e cognome o ragione o denominazione sociale, domicilio fiscale, codice fiscale;
- b. identificazione della controllata estera per la quale si chiede la disapplicazione della disciplina CFC;
- c. indicazione del domicilio del contribuente o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'Amministrazione finanziaria;
- d. documentazione idonea a dimostrare la sussistenza dei presupposti per la disapplicazione prevista dal regolamento;

e. sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante.

6.7. Effetti dell'interpello

Per quanto riguarda gli effetti dell'interpello, ai sensi del comma 2 dell'articolo 5 del regolamento n. 429 del 2001, decorso il termine di 120 giorni senza una risposta espressa dell'Agenzia delle entrate, l'istanza si intende accolta, con la conseguenza che le disposizioni di cui all'articolo 167, comma 1, del TUIR non saranno applicabili ai redditi della CFC oggetto di interpello.

La risposta fornita dall'Agenzia produce effetti a decorrere dal periodo d'imposta per il quale il termine di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi scade successivamente alla comunicazione della risposta da parte dell'Agenzia, limitatamente alla controllata estera identificata nell'istanza di interpello.

La risposta dell'Agenzia permette la disapplicazione dell'articolo 167 del TUIR anche per i periodi di imposta successivi a quello appena richiamato, a condizione tuttavia che le circostanze e i presupposti in base ai quali è stato fornito parere favorevole da parte dell'Agenzia non si siano nel frattempo modificati.

Diversamente il soggetto residente dovrà riproporre istanza di interpello, rappresentando all'Agenzia delle entrate tutti i mutamenti significativi nelle circostanze di fatto e di diritto verificatisi successivamente alla presentazione dell'istanza.

In alternativa, il soggetto residente che intenda beneficiare della disapplicazione in periodi di imposta successivi a quello per il quale è stato ottenuto l'assenso dell'Agenzia, dovrà dimostrare, in sede di controllo, che i fatti e le circostanze sopravvenuti sono ininfluenti ai fini del giudizio sulla disapplicazione dell'art. 167.

In mancanza di tale dimostrazione, il soggetto residente non potrà beneficiare della disapplicazione per i periodi d'imposta successivi.

Nel caso in cui un soggetto residente consegua il controllo di una partecipazione estera per la quale sia stato già ottenuto l'assenso dell'Agenzia alla disapplicazione, il nuovo controllante, per poter beneficiare del parere favorevole, dovrà notificare tale circostanza all'Agenzia delle entrate, indicando gli estremi identificativi della controllata estera e del soggetto residente che aveva precedentemente presentato l'istanza di interpello.

6.8. Interpello ai sensi dell'art. 168 TUIR

Posto che l'art. 167 applica la disciplina CFC alle imprese residenti in paradisi fiscali di cui la società residente in Italia abbia il controllo, con il D.Lgs. 344 del 2003 la disciplina delle CFC di cui all'articolo 167 del TUIR, fatta salva la disciplina recata dal comma 8 bis, è stata estesa anche alle imprese residenti in paradisi fiscali con le quali la società residente in Italia abbia un rapporto di collegamento.

A tal fine nel TUIR è stato introdotto l'art. 168 - che ha trovato attuazione con il DM 7 ottobre 2006, n. 268 - il quale prevede che la normativa di cui all'articolo 167 si applica anche nel caso in cui il soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, una partecipazione non inferiore al 20% agli utili di un'impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori con regime fiscale privilegiato; tale percentuale è ridotta al 10% nel caso di partecipazione agli utili di società quotate in borsa.

Tale disposizione non si applica per le partecipazioni in soggetti non residenti negli Stati o territori predetti relativamente ai redditi derivanti da loro stabili organizzazioni assoggettati a regimi fiscali privilegiati.

I redditi del soggetto non residente oggetto di imputazione sono determinati per un importo corrispondente al maggiore fra:

- l'utile prima delle imposte risultante dal bilancio redatto dalla partecipata estera anche in assenza di un obbligo di legge;
- un reddito induttivamente determinato sulla base dei coefficienti di rendimento riferiti alle categorie di beni che compongono l'attivo patrimoniale di cui al comma 3.

6.9. Interpello CFC e diritto UE

Come asserito in precedenza, l'interpello Cfc rappresenta un onere posto a carico del contribuente a fine di far valere, ove sussistente, una delle cause di disapplicazione del regime di trasparenza. L'aggravio è tanto maggiore ove si consideri l'obbligatorietà della presentazione dell'interpello per far valere un diritto, con l'obbligo di trasmettere dati, informazioni e documenti che l'Amministrazione finanziaria è in grado di poter reperire tramite la mutua assistenza amministrativa nei Paesi UE e OCSE.

Gli Stati membri non possono adottare una modalità procedurale che renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione. Sotto tale profilo, come risulta da una giurisprudenza consolidata³³, le modalità procedurali dei ricorsi intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza del diritto dell'Unione non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza), né devono rendere praticamente impossibile o eccessivamente oneroso l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività).

Tali esigenze di equivalenza e di effettività esprimono l'obbligo generale per gli Stati membri di garantire la tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza del diritto dell'Unione. Esse valgono sia sul piano della designazione dei giudici competenti a conoscere delle azioni fondate su tale diritto sia per quanto riguarda la definizione delle modalità procedurali³⁴, come la procedura di interpello Cfc in commento.

Infine la riduzione delle entrate tributarie non può essere considerata un motivo imperativo di interesse generale che possa esser fatto valere per giustificare un provvedimento che sia, in linea di principio, in contrasto con una libertà fondamentale³⁵.

La Corte di Giustizia ha individuato alcuni interessi pubblici dei singoli Stati membri che invece consentono di derogare alle regole comunitarie in quanto siano considerati come cause di giustificazione obiettiva:

- la coerenza del sistema fiscale interno;
- l'effettività dei controlli e degli accertamenti tributari;
- l'esigenza di contenere le frodi e l'elusione fiscale.

Una declinazione del criterio di coerenza fiscale è stato individuato nella protezione del principio di territorialità, funzionale a garantire la tassazione in uno Stato membro del reddito prodotto nel territorio dello Stato medesimo da un soggetto non più residente³⁶.

³³ Il riferimento corre a sent. 15 aprile 2010, C-542/08, Barth, e sentenza della Corte (Grande Sezione) 15 aprile 2008, C-268/06, Impact v. Minister for Agriculture and Food, punto 46.

³⁴ Cfr. sentenza Impact, cit., punti 47 e 48, nonché 29 ottobre 2009, causa C-63/08, Pontin, Racc. pag. I-10467, punto 44.

³⁵ Cfr. C-319/02, Manninen punto 49 e C-446/03 Marks & Spencer punto 44.

³⁶ In particolare rif. Marks & Spencer, cit. e sent. 18 luglio 2007, C-231/05, OY AA e sent. 15 maggio 2008, C-414/06, Lidl.

Un secondo motivo di interesse generale è stato individuato dalla giurisprudenza comunitaria nella garanzia di effettività dei controlli e degli accertamenti tributari, sia in ambito di imposte indirette³⁷ che dirette³⁸. La Corte ha riconosciuto la legittimità della disciplina nazionale che introduceva misure di controllo e di vigilanza dirette a contenere possibili evasioni fiscali, purché fosse evitata la discriminazione e fosse rispettato il principio di proporzionalità.

Un terzo motivo fissato dalla giurisprudenza è dato dal contrasto al contenimento delle frodi e dall'elusione fiscale. Per quanto riguarda la lotta alle frodi, all'evasione fiscale ed all'elusione, per la Corte non ha alcun rilievo il pericolo di evasione fiscale o di perdita del gettito fiscale su cui devono prevalere sempre le libertà fondamentali e il divieto di discriminazione. Non rileva nemmeno il mero utilizzo di vantaggi fiscali da parte dei contribuenti, dovuti alla scelta di determinati assetti negoziali, a meno che non vi sia stato ricorso a schemi artificiosi finalizzati all'ottenimento in via esclusiva o prevalente di benefici tributari³⁹. Ma la Corte è sempre stata molto rigorosa nel riconoscere l'ammissibilità di una causa di giustificazione riconducibile al contrasto all'elusione, escludendola ad esempio nel caso di un mancato riconoscimento di una prova rigorosa e sufficiente del rischio di evasione fiscale⁴⁰ oppure in base alla carenza di proporzionalità delle misure interne di contrasto delle fattispecie evasive⁴¹. La Corte, dunque, pur riconoscendo in astratto l'esigenza di protezione del sistema di fiscalità nazionale rispetto ai comportamenti elusivi, pone una serie di limiti alla utilizzazione di tale principio come causa di giustificazione per evitare un suo utilizzo indiscriminato.

Quando si verifica un conflitto tra la norma comunitaria e quella nazionale giustificabile in ragione di uno dei motivi imperativi di interesse generale visti in precedenza, il giudice comunitario⁴² è chiamato a valutare il grado di compressione della norma comunitaria secondo il

³⁷ La Corte ha maturato tale principio sin dalla risalente sent. 20 febbraio 1972, C-120/78, Cassis de Dijon.

³⁸ La Corte si è pronunciata sulle norme procedurali in tema di dichiarazione e autoliquidazione dell'imposta che portavano ad una determinazione arbitraria della base imponibile. In particolare, si veda: sent. 28 gennaio 1992, C-204/90, Bachmann; sent. 15 maggio 1997, C-250/95, Futura Participation SA; sent. 8 luglio 1999, C-254/97, Baxter; sent. 28 ottobre 1999 C-55/98, Vestergaard.

³⁹ La giurisprudenza in materia è rinvenibile in: sent. 9 marzo 1999, C-212/97, Centros; sent. 30 settembre 2003, C-197/01, Inspire Art.

⁴⁰ Rif. sent. 17 luglio 1997, C-28/95 Leur-Bloem.

⁴¹ Rif. sent. Futura Participation SA, cit.

⁴² La Corte di Giustizia ha individuato un test di giudizio, c.d. *Rule of Reason*, volto a valutare l'idoneità degli interessi nazionali a legittimare una deroga rispetto ai principi di non discriminazione e di non restrizione delle libertà fondamentali del Trattato: sulla base di una valutazione obiettiva, svincolata dalle finalità perseguite dal legislatore nazionale, il giudice comunitario compara i rischi e i potenziali svantaggi subiti dall'ordinamento interno con i benefici ritraibili in termini di protezione delle libertà comunitarie secondo una valutazione di ragionevolezza.

parametro espresso dal giudizio di proporzionalità⁴³. In concreto, viene verificata da un lato l'idoneità delle norme nazionali rispetto alle finalità perseguite, dall'altro le necessità delle misure nazionali adottate (viene fatta una valutazione delle misure alternative che possono produrre un minore sacrificio).

Gli Stati membri e le istituzioni comunitarie devono adoperarsi per eliminare tutti gli ostacoli che attraverso la fiscalità si frappongono all'integrazione economica ed al buon funzionamento del mercato unico.

6.10. Alcune considerazioni aggiuntive sull'interpello Cfc

Con la sentenza *Marks & Spencer* del 13 dicembre 2005, C-446/03 la Corte ha compiuto un passo avanti decisivo statuendo che per garantire ai cittadini dell'Unione tutti i vantaggi inerenti all'esercizio effettivo delle libertà di circolazione è necessario adottare, in materia fiscale, la stessa nozione di restrizione della libertà di stabilimento applicabile nelle altre materie: devono essere quindi considerate restrizioni tutte le misure che vietano, ostacolano o scoraggiano l'esercizio di tale libertà, fissata dall'art. 49 TfUE.

Si può asserire, quindi, che la disciplina italiana della tassazione Cfc osta con l'art. 49 del TfUE in quanto ostacola la libertà delle imprese italiane a trasferirsi, mediante acquisizione di quote di controllo di società, in altri Stati membri. In particolare, la previsione di un interpello preventivo obbligatorio per la disapplicazione del regime Cfc nei confronti delle controllate residenti in Stati membri a tassazione più favorevole, con l'obbligo di esperire analitici calcoli annuali del tax rate effettivo in capo ai contribuenti cui conseguono elevate sanzioni in caso di omessa comunicazione, costituisce un onere sproporzionato nei confronti dei cittadini e non garantisce l'effettiva fruizione della libertà di stabilimento: pertanto, rappresenta una restrizione indiretta vietata dall'ordinamento comunitario.

Una delle soluzioni a questo problema potrebbe essere il prevedere la facoltà in capo al contribuente di esperire un interpello ordinario facoltativo per sapere preventivamente se la propria costruzione societaria costituisca una costruzione di puro artificio, e una presunzione antielusiva speciale nel caso in cui, a seguito di verifica da parte degli Uffici, vengano constatate le condizioni di cui al comma 8-bis dell'art. 167 del Tuir ottenute con costruzioni di puro artificio finalizzate ad ottenere un indebito vantaggio fiscale.

⁴³ Sul punto si veda P. BORIA, *Diritto Tributario Europeo*, 2010, Giuffrè pagg. 254 e seguenti.

Inoltre, poiché le disposizioni contenute nei commi 5-bis e 8-bis dell'art. 167 Tuir prevedono che i redditi non caratterizzati da un'attività economica "operativa" vengano penalizzati rispetto alle attività con un contenuto prettamente produttivo, è logico rilevare come la previsione normativa in esame abbia un evidente impatto sul settore bancario, la cui attività imprenditoriale "tipica" risiede proprio nella gestione, detenzione e investimento in titoli, crediti ed altre attività finanziarie.

Una proposta di semplificazione, in questo senso, ci viene segnalata dall'Andaf (Associazione Nazionale Direttori Amministrativi e Finanziari) che propone il riconoscimento, attraverso lo strumento interpretativo o legislativo, di una forma di esclusione generalizzata per i redditi prodotti dai soggetti bancari nell'ambito dello svolgimento della propria attività caratteristica.

Infine, si deve tener conto che l'art. 167, comma 8-bis, del Tuir prevede che il regime Cfc venga applicato anche alle imprese che intrattengono rapporti con i paesi "white list", nel caso in cui, tra l'altro, più della metà dei proventi realizzati derivino da attività "passive". Per questo motivo, sul piano pratico, le imprese devono necessariamente confrontare il livello di imposizione della società estera con il carico fiscale che gli stessi redditi avrebbero subito sulla base della normativa nazionale. Tale confronto può risultare assai gravoso, soprattutto per quelle realtà caratterizzate da una forte presenza all'estero e che devono, pertanto, procedere alla determinazione analitica del livello impositivo in ciascun esercizio.

La proposta di semplificazione, come già segnalata dall'Associazione fra le Società Italiane per azioni, potrebbe essere quella di applicare la normativa sulle Cfc solo relativamente a specifici regimi di concorrenza fiscale *unfair* adottati dagli ordinamenti dei white list e puntualmente individuati dall'Amministrazione finanziaria. In questo modo l'applicazione del regime riguarderebbe solamente le pratiche "patologiche", vale a dire quelle in grado di fornire vantaggi fiscali indebiti.

CAPITOLO 7

Interpelli presentati dalle imprese di più rilevante dimensione

7.1. Modalità di presentazione

L'articolo 27 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, ha introdotto, tra l'altro, al comma 9 una specifica previsione in base alla quale "Per le dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e le dichiarazioni IVA delle imprese

di più rilevante dimensione, l'Agenzia delle entrate attiva un controllo sostanziale, di norma, entro l'anno successivo a quello della presentazione.”

Al riguardo, il successivo comma 10 dello stesso articolo 27 classifica tra le imprese di più rilevanti dimensioni quelle che conseguono un volume d'affari o ricavi non inferiori a trecento milioni di euro. Tale importo va gradualmente diminuito fino a cento milioni di euro entro il 31 dicembre 2011, secondo modalità stabilite con appositi provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

A tal fine sono stati emanati i provvedimenti 6 aprile 2009, prot. n. 54291 e 16 dicembre 2009, prot. n. 189542, i quali hanno ridotto a 200 milioni di euro il predetto parametro di riferimento per l'individuazione delle imprese di più rilevante dimensione.

Con la circolare n. 5 del 24 febbraio 2009, l'Agenzia delle Entrate ha fornito le necessarie istruzioni da utilizzare per la corretta gestione delle istanze di interpello a seguito delle modifiche introdotte dal predetto decreto.

Le novità riguardano tutte le diverse tipologie di istanze di interpello (interpello ordinario, antielusivo, disapplicativo e CFC) presentate dai soggetti di più rilevante dimensione ed interessano, uniformandola, esclusivamente la competenza alla trattazione delle istanze medesime.

Pertanto a decorrere dal 29 novembre 2008 (data di entrata in vigore del decreto) le istanze in esame devono essere presentate in conformità al D.M. 13 giugno 1997, n. 195, indirizzate all'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa il tutto per il tramite della Direzione Regionale della stessa Agenzia competente in relazione al domicilio fiscale del richiedente.

La Direzione Regionale svolge l'istruttoria di propria competenza e trasmette l'istanza di interpello, unitamente al proprio parere, entro il quindicesimo giorno dalla sua ricezione (v. articolo 1, comma 7, del DM n. 195), alla Direzione Centrale Normativa, la quale provvederà a fornire la successiva risposta al contribuente nel termine ordinariamente previsto dall'articolo 11 della legge n. 212 del 2000.

Come evidenziato dalla Relazione illustrativa al predetto decreto n. 185 del 2008, la norma “interviene sulla competenza a trattare gli interpelli presentati dai contribuenti soggetti al ‘tutoraggio’”. Detta competenza, relativamente all'esame definitivo e conseguente emanazione del parere richiesto, viene attribuita alla Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate, anche se l'istanza di interpello deve essere presentata alla competente Direzione regionale.

La competenza della Direzione Centrale Normativa è generale e assoluta, in quanto riguarda tutte le differenti tipologie di interpello prodotte dalle imprese di più rilevanti dimensioni. Ne consegue che anche gli interpelli finalizzati ad ottenere la disapplicazione delle norme antielusive vanno rivolti all'Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Normativa per il tramite della Direzione regionale competente.

Va da sé che in tali circostanze sarà la stessa Direzione Centrale Normativa a comunicare all'interpellante il proprio definitivo parere.

Attesa la generalizzata competenza funzionale della Direzione Centrale Normativa, va tuttavia rilevato che in ogni caso le istanze di interpello presentate dalle imprese di più rilevante dimensione continuano ad essere disciplinate dalle disposizioni normative ordinariamente applicabili anche agli altri soggetti.

La novità in esame, infatti, riguarda unicamente il soggetto deputato ad esprimere il parere qualora soggetto interpellante sia un'impresa di più rilevante dimensione (Direzione Centrale Normativa), ma nessuna incidenza tali modifiche rivestono per quanto attiene gli ulteriori profili procedurali, sui quali il decreto n. 185 del 2008 non ha inciso. Si fa riferimento, in particolare, alle modalità di presentazione delle istanze alla Direzione regionale competente, alle modalità di comunicazione delle risposte da parte dell'Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Normativa, nonché ai termini previsti per l'emanazione dei pareri ed ai relativi effetti (aspetti tutti che continuano ad essere disciplinati dalle rispettive normative di riferimento).

CAPITOLO 8

Interpello e Società non operative (o di “comodo”)

Di particolare interesse per l'argomento in trattazione può essere l'analisi delle problematiche che si possono verificare quando a dover presentare istanza di interpello debba essere una società non operativa (o di comodo).

Il futuro delle società di comodo passa attraverso l'analisi della disciplina normativa che il legislatore ha introdotto a più riprese, non da ultimo attraverso la Manovra di Ferragosto 2011⁴⁴.

L'analisi delle sentenze di merito, che si sono susseguite negli ultimi due anni, rilette alla luce delle intervenute sentenze della Cassazione, che hanno ricondotto nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 la possibilità di ricorrere avverso il provvedimento di diniego del parere dell'interpello disapplicativo della normativa sulle società non operative, fa emergere una situazione giuridica e giurisprudenziale non del tutto uniforme sul territorio nazionale.

Con la circ. n. 23/E del 2012⁴⁵, si è affermato che la società di comodo potrebbe essere ascritta a due diverse categorie: la società non operativa tout court, e quella in perdita sistemica. Addirittura la circolare arriva a statuire due diverse discipline, ai fini della presentazione dell'interpello disapplicativo, arrivando a precisare e specificare che devono essere presentate autonome e separate istanze, nel caso di concomitanza di circostanze.

Quest'ultimo intervento di prassi solleva diverse criticità, sia in punto alla ratio della disciplina, che al contesto normativo.

L'estensione degli ambiti soggettivi, a seguito delle modifiche della Manovra di Ferragosto 2011, per le società in perdita sistemica, si riverserà in un aumento del contenzioso.

Inoltre, poiché le Commissioni tributarie hanno dimostrato di seguire un indirizzo tutt'altro che univoco, risulterà difficile per l'interprete trovare un indirizzo guida nella complessa disciplina delle società non operative.

8.1. La disciplina

⁴⁴ Le disposizioni contenute nell'art. 30 della L. n. 724/1994 sono state integrate da ulteriori disposizioni incluse nel D.L. n. 138/2011, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della L. 14 settembre 2011, n. 148. A seguito delle novità introdotte dall'art. 2, comma 36-decies e ss., del D.L. n. 138/2011, è stata prevista un'ulteriore presunzione di non operatività anche per le società in perdita fiscale per tre esercizi consecutivi, oppure una perdita in due esercizi ed un reddito inferiore al minimo nell'altro esercizio del triennio, anche quando sia superato il test di non operatività per i ricavi effettivi. Per approfondimenti si vedano S. CAPOLUPO, *L'ennesima stretta per le società di comodo*, in *Il Fisco* n. 41/2011, fascicolo n.1, pag. 6642; M. ZANNI, *Presunzione di "non operatività" per le società con perdite reiterate*, in *Il Fisco* n. 42/2011, fascicolo n.1, pag. 6792; A. MASTROBERTI, *Società di comodo al crocevia dei test di operatività*, in *Il Fisco*, n. 46/2011, fascicolo 1, pag. 7455.

⁴⁵ Cass., n. 5843 del 13 aprile 2012, in *Il Fisco* n. 20/2012, fascicolo 1, pag. 3136; Cass., n. 8663 del 15 aprile 2011.

La società che si pone sul mercato, attraverso l'esercizio dell'attività di impresa, crea un complesso insieme di fatti economici e commerciali, instaurando diversi rapporti giuridici, rivolti al conseguimento del lucro oggettivo e soggettivo dei soggetti coinvolti⁴⁶.

Le società sono entità che si prefiggono di realizzare l'attività commerciale secondo criteri di economicità, principalmente rivolta alla soddisfazione dei costi attraverso la realizzazione dei ricavi, al fine del conseguimento degli utili, la disciplina sulle società non operative è stata introdotta al fine di contrastare lo sbilancio patrimoniale dei beni, rispetto alla destinazione economica degli stessi, impiegati a finalità etero-imprenditoriali.

I beni organizzati dall'imprenditore, presenti nel patrimonio aziendale, potrebbero essere sottratti alla loro destinazione primaria, indirizzati a soddisfare interessi non più economici o commerciali, ma esclusivamente o potenzialmente dei soci. Sarebbe da questa destinazione impressa dal socio al bene che emerge la terminologia "di comodo", a cui a volte si richiama facendo riferimento alla disciplina prima, ed alla normativa poi.

Dall'altra parte si potrebbe parlare di società non operative, riferendosi a quelle società che sono del tutto estranee alla destinazione del proprio patrimonio alle finalità del socio, ma che per fatti di gestione aziendale, propria o di terzi, si trovano in un periodo d'imposta in cui non sono in grado di produrre ricavi al fine del superamento del test di operatività.

Una sintesi del fenomeno e dello spirito giuridico della normativa potrebbe essere rinvenuto in una sentenza: "il legislatore avrebbe introdotto la normativa sulle società non operative al fine di contrastare comportamenti elusivi dei contribuenti, al fine di assoggettare a tassazione le società costituite ed utilizzate dai soci non al fine di perseguire il fenomeno dato dalla costituzione di società che si rivelavano non operative e che conseguentemente non producevano reddito da sottoporre a tassazione, e che tuttavia risultavano proprietarie di beni che in effetti venivano utilizzati da terzi, i quali si servivano della società come schermo per nascondere il fatto di essere i veri e sostanziali titolari dei beni da loro utilizzati, ma apparentemente della società⁴⁷".

La disciplina delle società non operative passa attraverso la definizione di ambiti oggettivi e soggettivi, contenuti nella normativa, ed integrati attraverso i numerosi interventi di prassi.

⁴⁶ Le società di comodo sono le strutture giuridiche che il legislatore presume non operative e costituite solo per scopi elusivi. Le società di comodo si individuano attraverso il test di operatività, che mette a confronto i ricavi dichiarati e ricavi presunti in base ai valori iscritti all'attivo di bilancio. Da quest'anno, in base al D.L. 138/2011, si individuano anche a seguito di un triennio consecutivo di perdite fiscali. Il passo successivo, la determinazione del reddito minimo da attribuire alla società di comodo avviene in maniera matematica attraverso un calcolo che si effettua applicando alcune percentuali prefissate al valore delle attività patrimoniali dell'anno in corso.

⁴⁷ Comm. trib. prov. di Catanzaro, sent. n. 153 del 18 maggio 2012.

A completamento della norma, sono state previste particolari cause, definite di disapplicazione e di esclusione. Le cause di disapplicazione si suddividono in disapplicazione automatica e non. Le cause di esclusione operano sempre in modo automatico, quando sono ricomprese nella fattispecie individuata.

A fianco della previsione delle cause suddette, sono state previste situazioni oggettive che permettono la disapplicazione automatica, anche senza la presentazione dell'istanza di interpello.

Nel caso in cui una società si ritrovi in una condizione di non operatività, e non sussistano cause di disapplicazione o di esclusione, o situazioni oggettive, la disciplina normativa stabilisce diversi livelli di penalizzazione e presunzioni.

Un primo livello di penalizzazioni fa riferimento alla possibilità di accedere al rimborso delle imposte, alla compensazione orizzontale, ed alla cessione del credito eventualmente emergente dalla presentazione della dichiarazione. Il secondo livello di penalizzazioni della società non operativa interessa la possibilità di dedursi le perdite conseguite, la compensazione delle stesse, oltre alla possibilità di riportarsi il credito d'imposta, nel caso in cui per tre periodi non vi sia stata l'operatività del soggetto societario.

Il legislatore ha previsto per i soggetti non operativi la presunzione di un reddito minimo⁴⁸, stabilito sulla base della capacità patrimoniale e non economica.

In particolare, ai fini Ires, il soggetto non operativo si vede determinato il reddito minimo.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, è stabilito il divieto di compensazione o di chiedere a rimborso l'eccedenza Iva. Inoltre, è normativamente prevista la perdita del credito Iva se, per tre esercizi consecutivi, la società risulta non operativa, e non effettua operazioni rilevanti ai fini, almeno pari ai ricavi presunti.

Ai fini Irap, al soggetto viene determinata l'imposta sulle attività produttive partendo dal reddito minimo, aggiungendo le altre voci indeducibili, sottraendo le deduzioni.

8.2. Il rapporto di “comodo”

Quando si parla di società di comodo, si fa riferimento a tutte quelle particolari circostanze in cui si sarebbe riscontrato nell'attivo patrimoniale la presenza di beni aziendali sottratti alla vocazione

⁴⁸ “La presunzione del reddito minima prevista dalla normativa in oggetto sarebbe una presunzione legale, come disciplinata dagli art. 2727 e ss. del codice civile. In particolare si tratterebbe di una presunzione *iuris tantum* legale in quanto prevista dal legislatore, e relativa in quanto la legge non prevede il divieto di prova contraria. Il diritto alla difesa in sede giudiziale non potrebbe essere mai negato in quanto diritto costituzionalmente garantito“. Cfr. G. VASAPOLLI, A. VASAPOLLI, *La natura non preventiva e obbligatoria dell'interpello delle società di comodo*, in Corriere tributario n. 23/2007, pag. 1860.

economica, oppure carenti della stessa, per l'unica, e a volte esclusiva, soddisfazione degli interessi della compagine sociale.

Come indicato dalla circ. n. 5/E del 2007, la disciplina sarebbe stata introdotta per penalizzare “quelle società che - al di là dell'oggetto sociale - sono state costruite per gestire il patrimonio nell'interesse dei soci, anziché esercitare un'effettiva attività commerciale”.

Il socio sarebbe mosso da un fine estraneo alla funzione economica e commerciale, e quindi realizzerebbe in due momenti distinti l'operazione di “comodo” attraverso la società.

Il primo passo è costituito dalla sottrazione della riferibilità del bene alla persona del socio, che passerebbe da soddisfare bisogni personali, in via prioritaria riconducibili alla persona fisica, a quelli mascherati da funzione economica, riportandolo, in via giuridica, all'interno del soggetto societario, che per definizione dovrebbe realizzare l'attività di impresa.

Il secondo momento è individuabile nella circostanza in cui il socio si serve del bene attraverso il veicolo societario e la società non supera il test di operatività.

Si stabilisce quindi il rapporto di comodo tra il bene e il soggetto beneficiario: il socio riceve la medesima utilità, ma attraverso lo schermo societario, che in via principale non esercita l'attività per cui sarebbe stato creato all'interno dell'orientamento giuridico. La stessa manovra di Ferragosto 2011 ha introdotto una particolare disciplina dei beni dell'impresa concessi in godimento ai soci e a loro familiari⁴⁹.

Il test di operatività, stabilito per determinare i soggetti rientranti nella disciplina, consentirebbe di collegare quale parte dei beni è stata destinata alla produzione dei ricavi, individuando, nell'importo conseguito attraverso l'esercizio dell'impresa, il parametro per stabilirne l'operatività, attraverso il confronto con i ricavi conseguiti e quelli minimi da conseguire.

Il mancato superamento del test di operatività potrebbe far sospettare un uso dei beni orientato a realizzare gli interessi del socio e non la funzione economica e commerciale della società⁵⁰.

Per le società di comodo era stata infatti prevista una particolare disciplina di scioglimento agevolato, a favore di forme societarie prive di finalità commerciale quali le società semplici, che per vocazione possono non esercitare attività commerciale.

⁴⁹ Per approfondimenti, si veda M. ZANNI, *disciplina dei beni concessi in godimento a soci o familiari*, in *Il fisco* n. 42/2012, fascicolo 1, pag. 6713.

⁵⁰ La sent. n. 153 del 18 maggio 2012, Comm. trib. prov. di Catanzaro, nella motivazione, precisa il ragionamento del collegio, che partendo dallo spirito della normativa, valuta se la società abbia “concretamente” operato, in che modalità, e se sia dimostrato che “i soci o i terzi abbiano utilizzato la società come paravento per nascondere la loro effettiva titolarità di beni apparentemente ricompresi nel patrimonio societario.

Nelle cause di esclusione e di disapplicazione, il legislatore ha individuato tutte quelle situazioni in cui si ritiene escluso *ab origine* qualunque intento elusivo, di abuso del diritto, o orientato a soddisfare interessi etero-imprenditoriali. Le situazioni individuate nelle cause normativamente disciplinate sono ritenute dal legislatore capaci di escludere ogni presunzione di non operatività.

8.3. La giurisprudenza degli interpelli

Questa premessa è necessaria perché, analizzando le numerose sentenze di merito, di seguito riportate, si è riscontrato un indirizzo non uniforme: alcune sentenze sono precise, altre confuse, ed in questi casi, incapaci di fissare il principio statuito nella disciplina nella valutazione della fattispecie a loro sottoposte.

In realtà non ci sono colpe da ascrivere alle Commissioni provinciali o regionali, semplicemente si riscontra una farraginosità del sistema e della disciplina in materia che si ripercuote sull'attività delle Commissioni stesse, anche se si può rilevare la presenza di numerosi contrasti tra diverse realtà provinciali e regionali.

L'intervento dei giudici di merito ha contribuito ad introdurre grandi novità in materia: per esempio, alcune delle loro decisioni a favore dei soggetti non operativi hanno avuto, quale effetto giuridico, la non applicazione della presunzione del reddito minimo alla fattispecie.

Scorrendo gli interventi giurisprudenziali, si ha l'impressione che i giudici di merito dimentichino lo spirito della L. n. 724/1994: il reddito minimo, puntualmente previsto quale presunzione fissata dal legislatore, assolve a quella particolare funzione di ristabilire nell'ordinamento giuridico l'equità tra il bene sottratto all'originale funzione economica, stabilita dal contratto di società, riversandosi nella mancata produzione di ricavi, alla luce di un potenziale beneficio di "comodo" del socio. Attraverso il reddito minimo, il legislatore avrebbe normativamente introdotto una obbligazione tributaria in grado di stabilire la capacità contributiva a carico di un soggetto non operativo.

L'assenza delle cause di disapplicazione ed esclusione (stabilite dalla normativa) o delle cause o situazioni oggettive (previste dalla prassi), deve necessariamente sottostare alla valutazione del beneficio che il socio ha ottenuto, attraverso lo schermo societario.

La normativa e la disciplina appaiono ormai non organiche, continuamente modificate o completate da interventi giurisprudenziali e di prassi a cui l'interprete deve necessariamente fare attenzione, rendendo il percorso non sempre agevole.

Punto di partenza deve essere individuato nello sfavore del legislatore verso le entità societarie estranee a finalità imprenditoriali, e, se deve essere individuato un punto di arrivo, questo dovrebbe necessariamente convergere verso la capacità contributiva, costituzionalmente fissata, che per questi soggetti sarebbe determinata attraverso la presunzione di un reddito minimo.

Si passerà ora ad analizzare alcune sentenze che hanno interessato le società non operative.

8.4. La giurisprudenza di comodo

La Cassazione è intervenuta con diverse pronunce⁵¹ sulle società di comodo, ed ha riconosciuto che il diniego di disapplicazione di una legge antielusiva da parte del Direttore regionale delle Entrate, così come prevista dall'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973, è da ritenersi atto definitivo in sede amministrativa e recettizio, con immediata rilevanza esterna, così come definito dal Decreto del Ministro delle finanze del 19 giugno 1998, n. 259, emanato per l'attuazione delle previsioni del comma 8 dell'art. 37-bis⁵².

La Suprema Corte arriva ad aggiungere che il “diniego di disapplicazione” è da qualificarsi come un'ipotesi di “diniego di agevolazione”, pertanto esplicitamente individuato dall'art. 19, comma 1, lettera h), del D.Lgs. n. 546/1992, che consente l'individuazione della ricorribilità in concreto del provvedimento di diniego, attraverso l'impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie, escludendone chiaramente la potenziale attribuzione ad altre giurisdizioni⁵³.

La fattispecie sottoposta alla giurisdizione tributaria ricomprende tutti i diritti soggettivi del contribuente, essendo a cognizione piena, estendendosi quindi al merito dell'intera pretesa, non limitandosi agli interessi legittimi coinvolti ed alla mera illegittimità dell'atto di diniego.

Le sentenze del giudice di legittimità sono di fondamentale importanza perché consentono di stabilire che l'intervento del giudice tributario avviene attraverso una decisione sulla fondatezza

⁵¹ Tra le altre si ricorda anche la Sent. della Cassazione n. 23731 del 21 dicembre 2004.

⁵² Precedentemente la sentenza della Cassazione, diverse pronunce di merito si erano interessate della problematica. In particolare, la Comm. trib. prov. di Lecce aveva pronunciato la sentenza n. 479/2/08, con cui i giudici avevano dichiarato l'illegittimità del rigetto dell'istanza, respinta per carenza dei requisiti formali, alla luce delle istruzioni operative contenute nella circ. n. 14/E del 2007. I Giudici di prime cure avevano ritenuto che l'ampliamento delle competenze fosse da ricondurre all'attribuzione prevista dall'art. 2, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992, “*ogni altra questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione*”. Importante è il richiamo categorico all'Ufficio, nel punto in cui la Commissione affermò che l'inammissibilità del ricorso spetta esclusivamente al Giudice, chiamato a decidere in ordine a tale questione in ossequio a disposizioni normative. La Commissione ribadisce che non esiste alcuna norma che legittima il contribuente a presentare il ricorso dopo aver inoltrato istanza di interpello, e questa sia stata eventualmente ritenuta illegittima.

⁵³ C. ATTARDI, *Tutela giurisdizionale delle società di comodo: profili problematici*, in *Il fisco* n. 32/2007, fascicolo 1, pag. 4732.

della domanda di disapplicazione, con conseguente attribuzione, quando prevista nella fattispecie, dell'agevolazione richiesta con l'istanza di disapplicazione negata.

La sent. n. 8663 del 2011⁵⁴ precisa, inoltre, che all'Amministrazione finanziaria compete il potere di ordine meramente tecnico, limitato a una valutazione della forza probante della documentazione presentata dal contribuente.

Con la pronuncia del 13 aprile 2012, n. 5843, la Cassazione ribadisce la posizione giuridica del contribuente, riducendola a un vero e proprio diritto soggettivo: questi dovrebbe impugnare innanzi al giudice tributario il diniego di disapplicazione delle norme antielusive da cui si ritenga lesa, per evitare che l'opinione dell'Amministrazione finanziaria si consolidi definitivamente a suo sfavore.

8.5. Le pronunce di merito delle Commissioni provinciali e regionali

Le pronunce delle Commissioni provinciali e regionali si sono ispirate profondamente ai principi contenuti nelle sentenze della Suprema Corte, fino a ricomprenderle direttamente nella motivazione delle loro decisioni.

L'utilizzo dei principi poi è stato la porta di ingresso affinché le Commissioni potessero entrare nel merito delle situazioni di fatto e di diritto sottese al diniego dell'accoglimento dell'istanza di disapplicazione, anche quando l'istanza non era stata presentata dal contribuente.

Dalla lettura in ordine cronologico delle sentenze in materia, ci si accorge come siano presenti elementi di diseguaglianza tra avere società non operative che presentano l'istanza e altre che disattendono dalla presentazione.

Di seguito si esamineranno le principali pronunce di merito.

La normativa in commento prevede che, a fondamento delle ragioni della società che non supera il test di operatività, in assenza di cause di esclusione o disapplicazione automatica, vi sia la presentazione dell'istanza con cui si chiede la disapplicazione della disciplina⁵⁵ dell'Agenzia delle Entrate⁵⁶.

⁵⁴ Si veda anche A. BORGOGGIO, *Impugnazione facoltativa e non obbligatoria della risposta della DRE sugli interpelli*, in *Il fisco*, n. 40/2012, fascicolo 1, pag. 6471

⁵⁵ La presentazione è stata ritenuta a volte un mero adempimento formale, non recando alcun vantaggio reale o danno all'Amministrazione finanziaria, anche vista come una facilitazione concessa al contribuente. Cfr. G. VASAPOLLI, A. VASAPOLLI, *La natura non preventiva e obbligatoria dell'interpello*, op. cit., in *Corr. Trib.* n. 23/2007, pag. 1860.

⁵⁶ Circ. n. 32/E del 2010.

Tra le diverse pronunce di merito, si sono individuate particolari situazioni e circostanze, differientemente valutate dai giudici tributari delle diverse articolazioni provinciali e regionali.

8.6. Il problema dell'interpello: la mancata presentazione dell'istanza

La mancata presentazione dell'istanza di disapplicazione della normativa sulle società di comodo, non pregiudica al contribuente il successivo contenzioso, in quanto “non è possibile precludere al contribuente l'impugnazione di un avviso di accertamento ai sensi del D.Lgs. n. 546/92”, anche quando la L. n. 724/1994, come modificata dalla legge finanziaria 2007, non prevede l'ammissibilità o possibilità di fornire prova contraria, sebbene precedentemente previsto dall'originaria formulazione.

A questo indirizzo giungono diverse pronunce, non da ultimo la Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, con la sent. n. 101/4/12 del 24 luglio 2012.

Con la sent. n. 68/1/11 della Commissione tributaria di Ferrara, Sez. I, si evidenziava l'obbligatorietà dell'interpello disapplicativo, quale unica modalità per essere esclusi dal regime impositivo delle società di comodo. La presentazione della domanda era ricondotta alle possibilità che una società ha di documentare la situazione oggettiva definita di “non normalità”, pertanto idonea a neutralizzare l'applicazione della normativa.

Per la Commissione provinciale ferrarese, la risposta negativa all'interpello presentato sarebbe autonomamente impugnabile, e l'interesse ad impugnare sorgerebbe immediatamente. La mancata impugnazione del rigetto dell'istanza di disapplicazione comporterebbe l'incontestabilità dei fatti e delle ragioni dedotte, al fine della dimostrazione della situazione oggettiva.

Si nota, quindi, come diverse Commissioni statuiscono al contribuente situazioni più favorevoli a chi non presenta l'istanza, rispetto al soggetto che presentandola, ottenga un provvedimento di diniego. In questo caso, secondo la Commissione ferrarese vi sarebbe la cristallizzazione della situazione oggettiva negata dal provvedimento emesso dal Direttore regionale, se non vi fosse l'immediata ricorribilità del diniego stesso.

Pertanto, secondo l'indirizzo della Suprema Corte, il diniego sarebbe ricorribile, e la Commissione provinciale di Reggio Emilia ravvederebbe la stessa ipotesi anche nel caso in cui il diniego non esista o non sia stato espresso, perché la società non operativa avrebbe omesso la presentazione dell'istanza di disapplicazione.

Infatti, nella pronuncia reggiana si individua l'applicazione dei principi giurisprudenziali espressi dalla Suprema Corte, anche quando l'Amministrazione finanziaria, a seguito della situazione non operativa riscontrata sulla società che non richieda la disapplicazione, eserciti il potere a lei attribuito dalla norma, accertando il reddito minimo.

Con la sent. n. 153 del 18 maggio 2012, la Comm. trib. prov. di Catanzaro approfondisce la valutazione delle circostanze a fondamento della reale operatività della società, a seguito dell'emissione dell'accertamento per il reddito minimo stabilito dall'art. 30 della L. n. 724/1994, per due anni d'imposta⁵⁷. Per la Commissione, la valutazione della situazione di fatto "acquista senso e credibilità" attraverso le circostanze portate dal ricorrente a "giustificazione delle perdite e del mancato conseguimento della soglia minima di utile". I giudici si pronunciano sugli elementi loro prodotti, attraverso le carte processuali, precisando che per questi "non risulta siano stato analiticamente valutati da parte dell'Ufficio che nel motivare il provvedimento di rigetto dell'interpello per la disapplicazione della normativa antielusiva per l'anno 2006, si è limitato ad osservare non ravvisabile..." la presenza di comprovate "oggettive situazioni".

La valutazione delle soluzioni oggettive, e delle eventuali altre cause, sarebbe quindi sempre sottoponibile al giudice, anche in assenza di presentazione dell'istanza.

Sulla base dei principi contenuti nelle sentenze sopra indicate, chi presenta un'istanza di disapplicazione e riceve in risposta un provvedimento di diniego, dovrebbe immediatamente ricorrere al giudice di merito, al fine di ristabilire l'eventuale situazione oggettiva non riconosciuta dall'Amministrazione finanziaria.

Dall'altra parte, chi ha omissso la presentazione dovrebbe attendere l'emissione dell'avviso di accertamento per il reddito minimo, per poi solo in quel momento ricorrere contro l'avviso, assegnando al giudice la valutazione di una situazione, oggettiva o non, sanando la condotta omissiva ricompresa nello spirito della disciplina normativa in materia, che prevedeva la presentazione dell'istanza di disapplicazione.

8.7. Il problema dell'interpello: la mancata impugnazione del diniego

La sent. n. 77/11 della Commissione tributaria di Reggio Emilia è stata emessa a seguito dell'impugnazione dell'atto di recupero del credito Iva annuale indebitamente utilizzato in

⁵⁷ Per l'anno d'imposta 2005, la società non presentava l'istanza di interpello; mentre per l'anno 2006, presentava istanza ma veniva rigettata.

compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997⁵⁸, nei confronti di una società che non superava il test di operatività (per l'anno di imposta 2007) e approfondisce la problematica del principio di diritto introdotto con la sent. della Suprema Corte n. 8663/2011.

Il giudice di primo grado ricorda che qualora “dovesse condividere”, il principio di diritto fissato dalla Corte, e particolarmente le sue conseguenze, “dovrebbe gioco forza dichiarare inammissibile il ricorso, in quanto interposto avverso un atto, l'atto di recupero annuale, del quale ex art. 19, comma 3, D.Lgs. 546/92, non sono stati dedotti vizi propri, essendosi d'altronde, oramai reso definitivo, per carenza di impugnazione, il provvedimento di rigetto dell'istanza di disapplicazione”.

La questione era complicata dal richiamo esplicito, all'interno del provvedimento di rigetto, dell'impossibilità di impugnazione dello stesso davanti al giudice da parte del contribuente, almeno fino all'emissione dell'avviso di accertamento.

La Commissione reggiana ritiene necessario il suo pronunciamento al fine di “trovare un contemperamento nel principio di tutela dell'affidamento del contribuente”, ispirandosi nuovamente a quanto espresso nella sentenza della Suprema Corte, dichiarandone di condividere le affermazioni, seppur riconoscendo la mancata impugnazione dell'atto presupposto. Richiamandosi all'art. 10 della L. n. 212/2000 (Statuto del Contribuente), e alle previsioni della Corte in riferimento al contenzioso tributario, precedentemente espresse nella set. n. 10822/2010, la Commissione reggiana riconosceva “non legittimo” far ricadere sul contribuente “il danno conseguente all'essersi uniformato alle indicazioni dell'Agenzia, se nel frattempo la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha affermato un principio di diritto difforme da quello cui si rifaceva le indicazioni operative dell'Agenzia”, sia attraverso gli interventi di prassi, che i precedenti pronunciamenti di legittimità.

La Commissione riconosce la sussistenza delle oggettive situazioni che giustificano la disapplicazione della normativa, accogliendo il ricorso, annullando l'atto di recupero, e di fatto consentendo la compensazione del credito Iva.

8.8. L'esercizio a cavallo ed il termine di presentazione dell'istanza

⁵⁸ Per approfondire sul rimborso Iva e sulle società di comodo, si veda A. BORGOGGIO, *Società di comodo e rimborso Iva*, in *Il fisco* n. 31/2012, fascicolo 1, pag. 4987.

Si passerà ad analizzare la sent. n. 181 del 7 maggio 2012, pronunciata dalla Commissione tributaria di Milano, a seguito del ricorso avverso la declaratoria d'inammissibilità dell'istanza di interpello di disapplicazione della normativa sulle società di comodo. La fattispecie riguarda una circostanza riconducibile alla fase di *Start Up* protrattasi oltre il termine annuale.

Il rigetto derivava dal rilevato difetto di "preventività"; in particolare, l'istanza era stata ritenuta inammissibile in quanto tardiva, poiché la ricorrente non aveva presentato l'istanza di disapplicazione nei novanta giorni precedenti la scadenza del termine, per la presentazione della dichiarazione dei redditi, cioè entro i nove mesi dalla chiusura del periodo d'imposta.

Il giudice iniziava il proprio discorso motivazionale riconoscendo il rilevante ampliamento della giurisdizione tributaria, che ha inevitabilmente comportato un collegamento degli atti impugnabili dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, la cui elencazione non potrebbe certo ritenersi esaustiva⁵⁹.

La pronuncia si inserirebbe nel "solco dottrinale" e giurisprudenziale, in base al quale l'elencazione degli atti impugnabili non escluderebbe che si possano comunque impuntare anche "atti tipici" che concernono, in tutto o in parte, l'obbligazione tributaria. Il provvedimento di rigetto sarebbe impugnabile per i giudici della commissione milanese, perché rientra tra gli atti di diniego o revoca di agevolazioni, in quanto la disapplicazione della disciplina delle società non operative è da qualificarsi come una sorta di agevolazione fiscale.

Sulla preventività dell'istanza, la Commissione rilevava il comportamento a cui è tenuta la contribuente, ma riconoscerebbe che, aver presentato l'istanza non prima dei novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione fiscale, non fa decadere il contribuente dal beneficio stesso.

Per il giudice, il termine di novanta giorni non costituirebbe termine decadenziale, in quanto ciò non è stato stabilito da "qualsivoglia appiglio normativo".

Importante è la precisazione che si individua nella motivazione, quando si afferma che l'Ufficio avrebbe citato le indicazioni della circ. n. 32 del 2010, ma a parere del collegio giudicante, le Circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti e obblighi, ispirandosi ai principi giurisprudenziali contenuti nell'ordinanza della Cassazione n. 6056 del 15 marzo 2011.

⁵⁹ La sent. della Commissione milanese n. 181 del 7 maggio 2012 richiama la sent. della Corte di Cassazione del 21 dicembre 2004, n. 23371, che avrebbe implicitamente riconosciuto impugnabile il diniego di disapplicazione emesso in seguito a un'istanza di interpello in base all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973.

8.9. Le tre vie delle società di comodo

La sent. n. 78 del 30 aprile 2012 della Comm. trib. della Puglia presenta elementi giurisprudenziali interessanti per l'interprete. Il caso trattato riguarda il mancato adeguamento al reddito minimo da parte del ricorrente, la dichiarazione di improcedibilità dell'istanza di interpello presentata, ed il recupero del credito Iva indebitamente utilizzato in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997.

Il Collegio ha precisato che la disciplina in materia di società di comodo “appare sufficientemente chiara e non presenta particolare difficoltà interpretativa o di coordinamento”. Successivamente il Collegio, dopo una breve disamina della legislazione in materia, riconosce l'errore dei giudici di primo grado.

La sentenza afferma che il legislatore è stato molto chiaro nello stabilire “due vie per le società non operative”. La prima sarebbe da ricondurre alla dichiarazione di un reddito che corrisponda ai criteri stabiliti per legge, da parte della società; la seconda via prevede, invece, la disapplicazione della normativa, adducendo le motivazioni che non abbiano permesso al soggetto non operativo di raggiungere i ricavi minimi, attivando in questo modo la procedura stabilita dalla normativa.

Il Collegio di prima grado riconosce però una terza via, quella seguita dalla società appellata: non attivare la procedura, o attivarla con modalità che portino l'Amministrazione finanziaria a dichiararla improcedibile, e poi di far valere solo in sede giudiziale le ragioni per le quali non ha potuto conseguire i ricavi minimi.

Il Collegio ha ritenuto questa terza via “del tutto estranea al sistema legislativo”, e ha rilevato peraltro un errato ragionamento dei giudici di primo grado, che si sarebbero interessati delle motivazioni per le quali la società non ha potuto raggiungere il reddito minimo, individuando la causa nelle situazioni oggettive addebitabili a terzi. Il Collegio Regionale afferma infatti che le situazioni oggettive dovevano essere oggetto del giudizio solo dell'Amministrazione finanziaria, attraverso la procedura ritualmente attuata, e solo in caso di provvedimento sfavorevole, pertanto di rigetto, avrebbe potuto essere attivata la procedura di tutela in sede giurisdizionale da parte della società.

Il ragionamento compiuto nella motivazione conduce la Commissione regionale a ritenere pienamente legittimo l'operato dell'Amministrazione finanziaria, che avrebbe emanato “atti pienamente aderenti al dettato legislativo”.

8.10. Considerazioni conclusive

Riuscire a ridurre tutto ad un'unica soluzione non è possibile, tenendo conto dei diversi indirizzi seguiti dalle diverse Commissioni tributarie provinciali e regionali. Da questa analisi risulta evidente la necessità di una rivisitazione della norma, attraverso una nuova articolazione dispositiva, magari su più livelli, che sia in grado di comprendere strutturalmente sia le evoluzioni introdotte dal legislatore, che i numerosi interventi di prassi, recependo le innovazioni che l'ordinamento tributario ha introdotto.

Si dovrebbe partire dal ricondurre la disciplina dell'art. 30 della L. n. 724/1994, all'interno delle norme a regolamento dell'accertamento, in particolare nel Titolo IV "Accertamento e controlli" del D.P.R. n. 600/1973, se non in un nuovo Codex.

Un primo livello di disposizioni potrebbe riguardare le definizioni a cui si richiama la disciplina. Un secondo livello, invece, potrebbe ricomprendere le disposizioni che definiscono gli ambiti soggettivi ed oggettivi. In più si potrebbe prevedere una struttura che disciplini più precisamente le cause di esclusione e di disapplicazione. In questa parte potrebbero essere definite le modalità per la richiesta di disapplicazione e l'eventuale fase procedurale susseguente al parere pronunciato dall'Amministrazione finanziaria. Le diverse penalizzazioni potrebbero essere previste suddivise per imposte dirette e indirette, e successivamente richiamarsi al reddito minimo, calcolabile solo dopo l'avvenuta verifica dei diversi livelli di articolazione della disciplina sopra esposta.

Per il calcolo del reddito minimo, sarebbe opportuno distinguere i casi di non operatività da quelli di "comodo", in quanto sarebbe preferibile valutare l'inerenza per una società di sostenere costi che non hanno alcuna rilevanza per il collegamento con la produzione dei ricavi, pertanto estranei al contratto sociale. Potrebbe essere interessante ricollegare il reddito minimo direttamente al socio che ne detiene in concreto l'utilità mascherata dallo schermo societario, attraverso un potenziamento delle disposizioni introdotte con la Manovra di Ferragosto 2011.

Una ridefinizione dell'ambito di operatività attraverso una nuova disciplina organica consentirebbe, infine, un concreto e preciso collegamento con l'art. 53 della Costituzione, ristabilendo anche equità a quelle particolari forme di abuso del diritto.

CAPITOLO 9

Gli interpelli tributari negli ordinamenti stranieri

Al fine di analizzare in maniera più approfondita l'istituto dell'interpello nazionale, vale la pena soffermarsi su alcune tra le esperienze affini nel panorama internazionale per testarne l'efficacia nell'assolvere le finalità ad essi attribuibili.

9.1. “*Consultas tributarias*”: l'esperienza spagnola.

Di particolare interesse è, in questo senso, la disciplina spagnola delle “*consultas tributarias*”⁶⁰.

Gli art. 88 e 89 della “*Ley General tributaria*” 17 dicembre 2003, n. 58, approntano un regime che è riconducibile all'assetto degli interpelli tributari italiani (in particolare a quello ordinario).

Così come avviene nel nostro ordinamento, anche per le “*consultas tributarias*” la soluzione proposta dal contribuente non è assimilabile alla sollecitazione ad una proposta ad opera del Fisco che il privato accetterebbe conformandosi ad essa.

Inoltre, secondo l'art. 88, gli “*obligados*”⁶¹ possono formulare all'Amministrazione finanziaria⁶² richieste scritte per ottenere indicazioni sull'interpretazione di tutte le norme tributarie applicabili nei singoli casi concreti che direttamente li interessano.

Le “*consultas*” hanno carattere rigorosamente preventivo e possono essere presentate tanto dai singoli contribuenti quanto da Enti o associazioni (sindacati, organizzazioni imprenditoriali, professionali e di consumatori, etc.) quando si faccia riferimento a questioni che toccano la generalità dei membri o degli associati.

Quando ammissibili, le istanze obbligano il Fisco a rispondere entro il termine di sei mesi dalla relativa presentazione, ma in mancanza di un responso tempestivo non possono ritenersi accettate le soluzioni prospettate dai privati nelle proprie domande. Non si ha, quindi, alcun “*silenzio-assenso*”.

L'Amministrazione “archivia”, fornendo adeguata comunicazione agli interessati, le richieste che non contengono i requisiti imposti dal regolamento di attuazione e/o prive del carattere della

⁶⁰ L'ordinamento tributario spagnolo, oltre alle “*consultas*” conosce altri due istituti volti a fornire certezza nell'applicazione dei precetti tributari. Si tratta delle informazioni vincolanti sul valore degli immobili acquisiti o ceduti (“*información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles*”: si veda l'art. 90 della “*Ley general tributaria*”) e degli accordi preventivi di valutazione di elementi rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile (“*acuerdos previos de valoración*”: si veda il successivo art. 91). L'analisi dell'esperienza spagnola si limiterà allo studio delle “*consultas*” in quanto più affini ai nostri interpelli rispetto agli altri istituti menzionati.

⁶¹ Oltre ai soggetti passivi d'imposta, anche i sostituti, i responsabili d'imposta, coloro che possono divenire obbligati al pagamento del tributo e, più in generale, tutti quanti sono tenuti ad assolvere un dovere di matrice fiscale hanno titolo per proporre i quesiti, cfr. F.D. ADAME MARTINEZ, *La Consulta tributaria*, Granada, 2000, pp. 311-312.

⁶² Per i tributi statali, di pertinenza dell'Amministrazione centrale, le “*consultas*” si presentano alla Direzione generale dei Tributi del Ministero dell'economia e delle finanze. Cfr., F.D. ADAME MARTINEZ, *La Consulta tributaria*, cit., pp. 317 e ss.

preventività, qualora non siano corrette a seguito di apposita intimazione dell'Ente deputato ad esaminarle.

Il successivo art. 89 stabilisce che le soluzioni rese dall'Amministrazione vincolano la stessa nei rapporti con i richiedenti (che, al contrario, non sono obbligati ad adeguarvisi nel caso in cui non le condividano), finché non si registreranno modificazioni nella legislazione e nella giurisprudenza o non risulteranno modificate le circostanze ed i dati espressi nelle istanze degli obbligati.

L'Ente impositore è tenuto ad applicare i criteri enunciati nelle risposte nei confronti di tutti i contribuenti, purché i fatti siano identici.

Il vincolo, al contrario, non sussiste nel caso in cui i pareri del Fisco siano stati pronunciati con riferimento ad istanze prive del requisito della preventività o che investano vicende interessate da un precedente procedimento amministrativo o giurisdizionale. La presentazione dei quesiti non interrompe i termini stabiliti per gli adempimenti fiscali e le relative risposte non sono impugnabili.

Le differenze più evidenti fra le “*consultas*” e i nostri interpelli sono:

a) la possibilità di presentare le richieste da parte delle organizzazioni professionali, sindacali, di consumatori e via dicendo allorché concernono questioni che interessano la generalità dei relativi aderenti o associati.

Questa previsione garantisce all'operatività dell'istituto una maggiore ampiezza, limita una possibile proliferazione di domande ed esclude il possibile problema delle soluzioni difformi. Le organizzazioni ed Enti suddetti, difatti, possono recepire e convogliare le richieste dei loro associati ergendosi a rappresentanti degli stessi.

b) i criteri recepiti dai responsi devono essere osservati nei confronti di qualunque obbligato, sempre che i fatti e le circostanze, riguardanti detto obbligato, siano identiche a quelle comprese nella risposta alla consultazione.

c) necessaria intimazione ai richiedenti perché integrino le istanze inesatte o incomplete prima dell'archiviazione.

Anche queste due previsioni sono senz'altro apprezzabili poiché la prima rimanda direttamente al dovere di imparzialità dell'Ente impositore mentre la seconda fa sì che i rapporti tra Fisco e cittadini siano caratterizzati da trasparenza, correttezza e buona fede.

Nelle “*consultas*” sono presenti anche profili critici, in particolare:

- a) è censurabile la necessaria preventività⁶³ delle “*consultas*”
- b) il termine concesso all’Amministrazione per la risposta è più lungo di quello concesso dal nostro interpello ordinario (sei mesi a fronte di centoventi giorni).
- c) in caso di mancata risposta da parte dell’Amministrazione finanziaria non opera il meccanismo del silenzio-assenso.

L’art. 103 della “*Ley general tributaria*” prevede sancisce l’obbligo dell’Amministrazione di pronunciarsi, ma senza il meccanismo del silenzio-assenso converte la norma in una semplice dichiarazione di buone intenzioni⁶⁴.

- a) l’effetto vincolante delle risposte viene meno, oltre che nei casi dei mutamenti della disciplina normativa e dei fatti, anche nel caso in cui si modifichi la giurisprudenza applicabile al caso concreto⁶⁵.

L’aver legato la stabilità dei responsi dell’Amministrazione alle variazioni giurisprudenziali può dare adito a contrasti fra i contribuenti e il Fisco sull’apprezzamento dell’avvenuta modificazione dell’indirizzo e sulla relativa efficacia temporale.

- e) il fatto che tale effetto vincolante si verifichi solo in caso di variazioni dei fatti, delle norme e della giurisprudenza può indurre ad escludere la possibilità della modifica di indirizzo interpretativo dell’Amministrazione.
- f) non è espressamente sancita la nullità degli atti impositivi contrastanti con le risposte rese alle “*consultas*”.

9.2. “*Rescrit*”: l’esperienza francese.

⁶³ Per F. LAFUENTE MOLINERO, *La aplicación de los tributos: aspectos generales y normas comunes*, in AA.VV., *Visión práctica de la nueva Ley general tributaria*, Valladolid, 2004, p. 99, la domanda non preventiva potrebbe essere ugualmente evasa, ma la relativa risposta dovrebbe essere priva di valore vincolante.

⁶⁴ Come osserva F. GARCIA BERRO, *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva Ley general tributaria*, Madrid-Barcelona, 2004, p. 60. In proposito, v. pure F.D. ADAME MARTINEZ, *La consulta tributaria*, cit., pp. 337-338, “*si la Administración no contesta dentro de es plazo no ocurre absolutamente nada ... Lo único que puede hacer el consultante, aparte de esperar y aguantarse, es presentar una reclamación en queja para denunciar que se ha incumplido el plazo legalmente previsto*” (se l’Amministrazione non risponde entro questo termine non avviene assolutamente nulla... L’unica cosa che può fare il richiedente, a parte sperare e soffrire, è presentare una querela per denunciare che è stato disatteso il termine legalmente previsto).

⁶⁵ Gli organi giurisdizionali che danno corpo alla “*jurisprudencia*” non sono analiticamente indicati. La soluzione preferita è quella di attribuire rilievo a tutti gli organi posti al vertice del sistema giudiziario spagnolo, ossia il Tribunale Costituzionale, il Tribunale Supremo ed i Tribunali Superiori di Giustizia. Inoltre, non si può prescindere dalle indicazioni interpretative fornite dagli organi giurisdizionali dell’Unione Europea. Sul tema, v. F.D. ADAME MARTINEZ, *La consulta tributaria*, cit., p. 323 e F. LAFUENTE MOLINERO, *La aplicación de los tributos*, cit., p. 101.

L'esperienza francese rimane circoscritta nel contesto della disciplina antielusiva o, per utilizzare il termine utilizzato dal legislatore francese del cosiddetto "*abus de droit*" (abuso del diritto).

L'art. L 64 del *Livre des procédures fiscales* permette all'Amministrazione di considerare a sé inopponibili gli atti che dissimulano la reale portata di un contratto o di una convenzione attraverso clausole che consentono l'applicazione di un'imposta di registro o di una tassa di pubblicità fondiaria meno elevati o che mascherano una realizzazione od un trasferimento di utili o di redditi o che permettono di evitare in un tutto od in parte il pagamento delle imposte sul volume di affari corrispondente alle operazioni concluse in esecuzione di un contratto o di una convenzione.

L'operatività dell'art. L 64 cit. può però essere impedita dal ricorso al "*rescrit*"⁶⁶. Infatti, secondo l'art. L 64 B del *Livre des procédures fiscales*, la procedura non si può applicare quando il contribuente, prima della conclusione di un contratto o di una convenzione, abbia consultato per iscritto l'Amministrazione centrale, fornendole tutti gli elementi utili per valutare la portata reale di tale operazione, e se l'organo interpellato non abbia risposto entro sei mesi a far data dalla richiesta.

Il "*rescrit*", dunque, consente di ottenere la certezza nell'applicazione della disciplina antielusiva attraverso la conoscenza dell'orientamento dell'Autorità fiscale in ordine alla condotta che si ha l'intento di realizzare. Inoltre impone all'Amministrazione di pronunciarsi sia sulla qualificazione dei fatti prospettati, sia sull'interpretazione delle norme che vengono in rilievo⁶⁷.

L'art. L 64 B cit. presuppone il meccanismo del silenzio-assenso allo scadere del sesto mese dalla proposizione della domanda, ma nulla è stabilito circa le conseguenze che possono derivare dal responso. E' pacifico che l'Ente impositore avrà la facoltà di invocare la norma in tema di "*abus de droit*" solo quando il richiedente abbia fornito indicazioni incomplete o non veritiere o non abbia posto in essere la condotta prospettata dalla richiesta. V'è concordia anche che l'Amministrazione resti vincolata alla propria pronuncia (anche tacita): lo si può desumere dagli artt. L 80 A e L 80 B

⁶⁶ Il termine "*rescrit*" deriva dalla tradizione giuridica romana. Il "*rescriptum*" era infatti la risposta che l'Imperatore forniva ai Governatori delle Province sui quesiti che costoro gli ponevano circa le perplessità e difficoltà che si presentavano nell'espletamento delle loro funzioni.

⁶⁷ Si veda J.J. BIENVENU, T. LAMBERT, *Droit fiscal*, Paris, 2003, p. 208.

del *Livre des Procédures fiscales*⁶⁸, secondo i quali non può essere avanzata nessuna pretesa nei confronti di un soggetto che abbia fatto affidamento su di una indicazione interpretativa da parte del Fisco⁶⁹. Quest'ultimo, in ogni caso, rimane libero di sottoporre ad accertamento l'operazione descritta nella domanda di "*rescrit*" facendo valere motivi diversi dall'abuso di diritto.

Il richiedente non è obbligato a rispettare la risposta ottenuta dal Fisco ma non ha il diritto di contestare in via amministrativa o giudiziaria il relativo contenuto.

Nel caso in cui il contribuente, come da suo diritto, non si sia adeguato al responso ottenuto o non si sia avvalso del "*rescrit*", l'Amministrazione può proporre la propria censura impositiva e sanzionatoria facendo leva sull'art. L 64 del *Livre des procédures fiscales*⁷⁰.

Ovviamente, sia l'Autorità fiscale, sia il contribuente possono proporre la questione al *Comité consultatif pour la répression des abus de droit*⁷¹, al fine di ottenere il parere.

La procedura è improntata al rispetto del principio del contraddittorio, inoltre, durante lo svolgimento della fase di fronte al *Comité consultatif*, è sospesa la riscossione delle imposte suscettibili di essere pretese a fronte della contestata condotta elusiva.

La pronuncia di quest'organo vale a sollevare dall'onere della prova la parte che vede condivisa la propria impostazione. In questo modo, se il parere sarà favorevole al Fisco, esso sarà dispensato dal dimostrare i fatti addotti a sostegno del proprio assunto nell'eventuale contenzioso che dovesse sorgere; nel caso in cui, invece, sia avallata la tesi del richiedente, spetterà all'Ente impositore provare che le circostanze esaminate dal *Comité consultatif* non corrispondono a quelle in concreto

⁶⁸ L'art. L 80 A, comma 1 del *Livre des procédures fiscales* dispone che non si procederà ad alcuna correzione delle imposizioni anteriori se la relativa causa consiste in una controversia sull'interpretazione delle norme tributarie compiuta dal debitore in buona fede, che - in occasione della prima applicazione dell'imposta - era stata formalmente condivisa dall'Amministrazione. Il comma 2 del medesimo art. L 80 A sancisce che nel caso in cui il contribuente abbia applicato un precetto fiscale conformemente all'interpretazione fornita dall'Amministrazione tramite istruzioni o circolari pubblicate e non modificate all'epoca delle operazioni che vengono in rilievo, non è consentito alcun aggravio dell'imposizione sulla scorta di una diversa interpretazione. Infine, il successivo art. L 80 B prescrive, al comma 1, che la garanzia stabilita dall'art. L 80 A si applica quando l'Amministrazione ha formalmente preso posizione sulla valutazione di una situazione di fatto in relazione ad una norma fiscale. Sul tema, per opportuni approfondimenti, v. B. PLAGNET, *L'interpretazione amministrativa e la sua efficacia nei confronti dell'Amministrazione fiscale e dei contribuenti*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1994, I, pp. 130 e ss.

⁶⁹ Sul punto si veda J. GROSCLAUDE, P. MARCHESSOU, *Droit fiscal général*, Paris, 2003, p. 53, per i quali l'Amministrazione è impegnata a rispettare la risposta resa alle condizioni previste dagli artt. L 80 A e L 80 B del *Livre des procédures fiscales*.

⁷⁰ Per maggiori informazioni sulla procedura utilizzata dall'Amministrazione finanziaria francese per contestare l'abuso di Diritto, v. J. GROSCLAUDE, P. MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, cit., pp. 195 e ss.

⁷¹ Appare evidente come il legislatore italiano si sia ispirato a quest'organo quando ha istituito il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive.

realizzatesi. Ciò in via del tutto analoga a quanto succede con riferimento al nostro interpello speciale.

E' da segnalare, però, che il ricorso al *Comité consultatif* può avvenire esclusivamente durante la fase dell'accertamento. In questo modo, il sistema prospettato dal *Livre des procédures fiscales*, appare più snello di quello previsto dal nostro ordinamento. Il *Comité consultatif* interviene solo quando il contribuente non intende adeguarsi al responso dato al "rescrit" o se non ne ha fruito antecedentemente e sempre che questi o l'Ente impositore intendano sollecitarne il responso.

Differire l'intervento di detto organo al momento in cui è già stata avanzata la pretesa impositiva e sanzionatoria finisce per comprimere l'efficacia dissuasiva che le pronunce da esso rese possono assolvere. In questo modo, il "doppio grado" del nostro interpello speciale (dinnanzi Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate, prima, ed al Comitato, poi) sebbene prolunghi i tempi necessari per ottenere la risposta all'interpello, assolve tutto sommato un'utile funzione, anche in considerazione della complessità dei temi sottesi all'applicazione della norma antielusiva.

Nel contesto della disciplina dell'esenzione fiscale delle nuove imprese costituite nelle aree ove sono riconosciuti sgravi fiscali⁷², dell'individuazione delle stabili organizzazioni di imprese straniere in Francia alle luce delle convenzioni internazionali⁷³, della fruizione delle agevolazioni tributarie per le imprese operanti nelle cosiddette "*zones franches urbaines*" (zone franche urbane)⁷⁴ e dei regimi di ammortamento eccezionale⁷⁵, è poi prevista - dall'art. L 80 B cit. - la facoltà del contribuente "*de bonne foi*" (in buona fede) di chiedere all'Amministrazione di avvalersi delle relative disposizioni o di trovare conferma circa l'inesistenza di una stabile organizzazione, esponendo in via preventiva ed in termini precisi e completi la situazione di fatto che lo interessa. L'eventuale silenzio, perpetuato per un tempo superiore per oltre tre mesi dalla richiesta equivale ad assenso⁷⁶. Il termine per il silenzio-assenso si prolunga fino a sei mesi nei casi di riconoscimento del credito d'imposta per le spese di ricerca.

⁷² Cfr. l'art. 44 *sexies* del *Code général des impôts*.

⁷³ Cfr. l'art. L 80 B, comma 6 cit.

⁷⁴ Cfr. l'art. 44 *octies* del *Code général des impôts*.

⁷⁵ Cfr. gli artt. 39 AB, 39 AC, 39 *quinquies* A, 39 *quinquies* D, 39 *quinquies* DA, 39 *quinquies* E, 39 *quinquies* F, 39 *quinquies* FA e 39 *quinquies* FC del *Code général des impôts*.

⁷⁶ Come accade per il "rescrit", l'esplicita risposta positiva per il contribuente vincola l'Ente impositore a rispettarla. Il responso negativo, viceversa, espone il richiedente che non vi si adegui alla contestazione da parte dell'Amministrazione.

Inoltre, questa norma consente di interpellare l'Amministrazione per poter usufruire dello statuto di "*jeune entreprise innovante*" (giovane impresa innovatrice), ai sensi dell'art. 44 *sexies-0 A* del *Code général des impôts*, o di "*entreprises qui participent à un projet de recherche et de développement*" (imprese partecipanti a un progetto di ricerca e sviluppo), in ossequio al successivo art. 44 *un-decies*; ma, in tali ipotesi, il "*silenzio-assenso*" si forma dopo quattro mesi dalla proposizione della relativa domanda.

Le fattispecie appena analizzate sono assimilabili alle nostre più recenti figure di interpello ordinario, introdotte contestualmente a nuovi criteri di determinazione delle basi imponibili (si pensi al "consolidato mondiale" ed al "consolidato nazionale"). Ed è comunque consentito ricondurre nell'alveo del "*rescrit*" pure queste figure, essendo palesemente dirette a conferire certezza ai rapporti regolati dalle discipline sopra rammentate, nonché ad evitare che di esse si valgano coloro che si ripromettono soltanto di godere di un indebito beneficio fiscale.

Il sintetico quadro illustrato dimostra come l'ordinamento francese, dopo aver ispirato il nostro legislatore nella creazione dell'interpello speciale, offra adesso minori opportunità rispetto a quello italiano laddove il contribuente aspiri a conoscere l'orientamento dell'Amministrazione in ordine ai rapporti tributari che lo interessano. Tant'è vero che il "*rescrit*" viene scarsamente utilizzato⁷⁷, probabilmente anche in ragione del fatto che la sua operatività è limitata all'ambito della disciplina antielusiva e delle materie sopra ricordate⁷⁸.

A compensazione di quanto appena detto, la disciplina francese degli interpelli e delle garanzie riconosciute al cittadino a fronte delle prese di posizione dell'Erario può tutt'ora per noi rappresentare un apprezzabile parametro di riferimento e di confronto.

Gli artt. L 80 A e L 80 B del *Livre des procédures fiscales* stabiliscono che nessuna maggiore imposta può essere pretesa nei confronti del soggetto passivo che abbia confidato in esplicite e formali interpretazioni normative o in qualificazioni di circostanze fattuali fornite dall'Ente impositore. Il mutamento di indirizzo del Fisco vale solo per il futuro. Nel confronto fra il principio di legalità (fissato dall'art. 34 della Costituzione del 4 ottobre 1958) e quello di tutela

⁷⁷ Cfr. J. GROSCLAUDE, P. MARCHESSOU, *Droit fiscal général*, cit., p. 53.

⁷⁸ In proposito, cfr. J.P. CHEVALIER, *Il contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1994, I, p. 59, che auspica la "sensibile estensione" del "*rescrit*" ad altre materie anche per evitare il contenzioso tributario. Inoltre, detta estensione avrebbe il benefico effetto di spingere i contribuenti alla "*verità ed alla trasparenza fiscale*", di modo che "*l'educazione tributaria, tramite il diritto d'interpello, potrebbe costituire, da una parte e dall'altra, inizio della saggezza e della pace fiscale*".

dell'affidamento del contribuente nell'operato dell'Amministrazione finanziaria, è quest'ultimo a prevalere.

Questa disciplina garantisce l'affidamento del privato nell'operatività dell'Erario in termini decisamente più spiccati rispetto a quanto, in Italia, stabiliscono gli artt. 10, comma 2, e 11, comma 2 della L. n. 212/2000. E, sebbene la normativa in materia d'interpello sia tutt'altro che irragionevole, non si può escludere che l'esempio costituito dalla normativa francese possa indirizzare eventuali ulteriori sviluppi dell'assetto in proposito vigente nel nostro ordinamento.

Inoltre, il *Comité consultatif* ha una composizione (secondo l'art. 1653 C del *Code général des impôts*, ne fanno parte un Consigliere di Stato, che ne è il presidente, un consigliere della Corte di Cassazione, un Consigliere capo della Corte dei Conti ed un docente universitario) che lo distingue dall'Amministrazione finanziaria (sebbene il Ministro dell'economia e delle finanze ne nomini i relativi membri e designi uno o più agenti superiori della Direzione generale delle imposte per l'assolvimento delle funzioni di "*rapporteur*", ossia di relatore, presso il *Comité*⁷⁹) e concorre a renderlo autonomo da essa. Circostanza testimoniata, fra l'altro, dal fatto che il procedimento innanzi a tale organo è attivato anche su iniziativa dell'Ente impositore.

Infine va segnalato che la rigida preventività del "rescrit" (come si diceva in precedenza, ne è consentito l'impiego solo prima di concludere il contratto o la convenzione che ne forma oggetto) viene in concreto mitigata ammettendo che una richiesta successiva valga come domanda ai sensi dell'art. L 80 B, comma 1 del Livre des procédures fiscales e che l'eventuale risposta benefici del relativo regime di garanzia dell'affidamento dell'istante⁸⁰.

9.3. *Verbindliche Auskunft*: l'esperienza tedesca.

In Germania, a favore della tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra Fisco ed i cittadini, si è sviluppata da tempo la prassi di rivolgersi all'Amministrazione finanziaria per ottenere una "*verbindliche Auskunft*" (informazione vincolante), ossia una presa di posizione impegnativa circa il trattamento fiscale di determinate fattispecie.

Questa consuetudine è stata esaminata e regolata, di recente, nella circolare del Ministero federale delle finanze del 29 dicembre 2009, IV A 4-S 0430-7/03⁸¹.

⁷⁹ Cfr. sempre l'art. 1653 C del *Code général des impôts*.

⁸⁰ V. J. GROSCLAUDE, P. MARCHESSOU, *Droit fiscal général*, cit., p. 53

⁸¹ In *BStBl* (*Bundessteuerblatt*, ossia il Bollettino delle imposte federali), 2003, I, p. 742.

Secondo tale direttiva, il contribuente che ha un particolare interesse fiscale⁸² deve presentare la richiesta all'Amministrazione finanziaria e deve recare la puntuale esposizione di una vicenda destinata a realizzarsi, del relativo problema giuridico e delle concrete domande rivolte all'organo interpellato. Non è necessario che l'interpellante esponga la soluzione che ritiene corretta ma è tenuto a dichiarare che, per il caso prospettato, non è stata formulata analoga istanza presso un'altra Autorità finanziaria ed assicurare infine che sono stati forniti tutti gli elementi occorrenti per il rilancio di una "*verbindliche Auskunft*" e che essi corrispondono a verità.

L'Ente impositore non è obbligato a compiere accertamenti e riscontri sui fatti sottoposti alla sua attenzione e, soprattutto, non è tenuto a rispondere al quesito.

E' rimesso alla discrezionalità dell'ufficio finanziario competente stabilire se ricorrono o meno le condizioni di una "*verbindliche Auskunft*".

Stando alla circolare del 29 dicembre 2003, la risposta può essere negata quando sia messo in risalto il possibile conseguimento di un beneficio fiscale: vuol dire che l'Amministrazione può sottrarsi dal rispondere ogni volta che vengano in rilievo profili di elusività nella condotta del contribuente⁸³.

In ogni caso è escluso che la risposta possa essere resa quando la vicenda sottesa all'istanza del contribuente ha già trovato attuazione.

La circolare stessa precisa, inoltre, che la circostanza che la tesi esposta dal richiedente non appaia condivisibile non autorizza il Fisco a rifiutare di esprimere il proprio orientamento.

In caso di pronuncia, l'Amministrazione rimane vincolata - in forza del principio ricordato di "*Treu und Glauben*" - al proprio responso, ancorché esso possa rivelarsi *contra legem*⁸⁴. Ciò purché la fattispecie in seguito concretamente verificatasi corrisponda a quella posta a fondamento della "*verbindliche Auskunft*" e che quest'ultima ne abbia determinato la realizzazione: aspetto questo che conferma la necessaria preventività della domanda.

⁸² Per K. TIPKE, J. LANG, *Steuerecht*, Köln, 2005, p. 827, questo interesse ricorre in ordine alle "*Sachverhalte mit Dauerwirkung*" (le fattispecie che si ripercuotono nel futuro) ed alle "*Sachverhalte mit Dauerwiederkehr*" (fattispecie che si ripercuotono continuamente).

⁸³ Ciò è considerato un limite rilevante all'utilità dell'istituto, come fanno notare K. TIPKE, J. LANG, *Steuerecht*, cit., p. 828.

⁸⁴ La direttiva amministrativa precisa che, in questo caso, l'effetto vincolante non si produce qualora il contribuente abbia ravvisato o potuto ravvisare la contrarietà alla legge della risposta.

Il Fisco deve attenersi alla risposta soltanto nei confronti dell'istante e non dei terzi⁸⁵. Può inoltre mutare opinione finché la fattispecie considerata non trova realizzazione. Altrimenti, il cambiamento di indirizzo interpretativo ha valore solo per l'avvenire. L'impostazione assunta può essere sempre mutata quando il responso è stato negativo per il contribuente e risulta errato alla luce delle norme operanti nel caso.

Nel caso in cui varino le disposizioni di riferimento o l'informazione vincolante sia provenuta da un organo incompetente od ottenuta con l'inganno, minaccia o corruzione, essa diviene inefficace e va quindi revocata.

Inoltre, il par. 91, comma 1 della *Abgabenordnung* (testo unico delle norme tributarie, d'ora in poi indicato solo come AO)⁸⁶, il privato deve sempre essere ascoltato prima della revoca o della modifica della "*verbindliche Auskunft*".

Il parere negativo per l'istante non è vincolante per lo stesso, di conseguenza non è prevista l'impugnabilità⁸⁷. In questo caso il contribuente può proporre contestazione - in sede amministrativa, prima, e giurisdizionale, poi⁸⁸- solo al momento in cui avverrà il procedimento di accertamento.

Al contrario, il rifiuto opposto dall'Amministrazione alla domanda per ottenere una "*verbindliche Auskunft*" costituisce atto che integra l'interesse ad agire del contribuente, sia nel caso di diniego fondato sulla pretesa insussistenza dei presupposti formali o sostanziali per l'emanazione del responso sia nel caso in cui non sia pervenuta la pronuncia dell'organo competente⁸⁹.

L'ordinamento tedesco, contempla, oltre alla già citata "*verbindliche Auskunft*" anche altre tipologie di interpelli che analizzerò brevemente qui di seguito.

⁸⁵ In questi termini si è espressa anche la giurisprudenza: cfr. Corte Federale delle finanze (BFH), 9 agosto 1989, in *BStBL*, 1989, II, p. 990.

⁸⁶ Sul diritto ad essere interpellato del contribuente, v. N. BOZZA, *I principi e la tutela del contribuente nell'Abgabenordnung e le esperienze pratiche*, in Riv. dir. trib., 2001, I, pp. 518 e ss.

⁸⁷ In tal senso si era espressa anche la giurisprudenza: v., Corte Federale delle Finanze (BFH), 13 dicembre 1989, in *BStBl*, 1990, II, p. 274, ricordata nella stessa circolare menzionata in questa sede.

⁸⁸ Nell'ordinamento tributario tedesco, è contemplato un ricorso amministrativo antecedente all'esperimento dell'azione giurisdizionale. Per maggiori informazioni, v. N. BOZZA, *I principi e la tutela del contribuente*, cit., pp. 505 e ss. (in particolare p. 530).

⁸⁹ In quest'ultimo caso, come precisato anche dalla circolare in esame, il richiedente può limitare alla censura del solo presunto erroneo esercizio delle facoltà discrezionali dell'Ente impositore nello stabilire se rispondere o meno al quesito.

La prima si inserisce nel contesto delle attività di accertamento svolte dall'Ente impositore⁹⁰. In particolare, l'Autorità fiscale deve rispondere al contribuente o al terzo coinvolto nell'indagine tributaria, in via definitiva o vincolante⁹¹, sul regime cui sarà assoggettata in futuro una determinata fattispecie allorché la conoscenza di tale trattamento fiscale assume rilievo in ragione di esigenze dell'istante⁹². L'Amministrazione ha l'obbligo di pronunciarsi, ma può sottrarsi eccezionalmente, nel caso in cui la questione sottoposta alla sua attenzione sia destinata a formare oggetto di prossime pronunce giurisdizionali o non vi sia nessun dubbio applicativo.

La domanda proposta dal contribuente può riguardare qualsiasi fattispecie destinata ad influire sulla quantificazione o sussistenza del rapporto obbligatorio tributario per una pluralità di periodi di imposta o di prossima ricorrente verifica, inoltre può interessare tanto l'interpretazione delle norme quanto la qualificazione dei fatti interessati dalla verifica fiscale. Si desume, quindi, che si deve trattare di eventi già verificatisi e suscettibili di ripetersi nel futuro⁹³. La risposta, resa per iscritto, motivata e recante l'indicazione del periodo di tempo della relativa efficacia, vincola il Fisco a condizione che la vicenda affrontata si riproduca negli stessi termini e sempre che essa non contraddica norme di riferimento in modo sfavorevole per il richiedente⁹⁴: di conseguenza l'Amministrazione non può sovvertire l'indicazione espressa nel caso in cui sia illegittima ma ciò vada a vantaggio del contribuente. In ogni caso, questo effetto vincolante si determina nei confronti del solo istante. La risposta alla domanda avanzata al termine della verifica fiscale risulta caducata

⁹⁰ Per maggiori informazioni su questo istituto, v. F. BORTOLOTTI, *L'accertamento tributario nella Repubblica Federale Tedesca. Intervento*, in AA. VV., *L'accertamento tributario nella Comunità Europea. L'esperienza della Repubblica Federale Tedesca*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1997, pp. 165 e ss.

⁹¹ L'efficacia vincolante della risposta è intrinseca, sì che non v'è bisogno che il contribuente dimostri di aver fondato la propria condotta sulle indicazioni ricevute dal Fisco per veder tutelato il proprio affidamento: cfr. K. TIPKE, J. LANG, *Steuerrecht*, cit., p. 286.

⁹² Questo istituto è evidentemente connesso all'affermazione del principio, secondo cui il contribuente può pretendere dall'Amministrazione informazioni circa i propri diritti e doveri nel corso del procedimento di accertamento (si veda il par. 89, comma 2 AO).

⁹³ La vicenda investita dalla domanda del contribuente deve aver formato oggetto di puntuale disamina durante la verifica tributaria e non devono occorrere nuovi accertamenti di fatto: v. H.M. HEINKE, G. MERKEL, *Steuer Seminar; Praktische Falle des Steuerrechts. Abgabenordnung*, Bremen, 2003, pp. 19 e ss.

⁹⁴ Il richiedente, ovviamente, può chiedere che il parere illegittimo ad esso sfavorevole venga annullato dall'Amministrazione.

quando muta la legge su cui essa si basa. Può sempre giungere la revoca o la modifica con efficacia decorrente dalla data del cambiamento di indirizzo interpretativo, da parte dell'Ente impositore⁹⁵.

La revoca o la modifica con efficacia retroattiva è ammessa solo nel caso in cui il contribuente abbia acconsentito o quando sia dimostrato che la risposta è stata resa a fronte di inganni, corruzione od altri analoghi fenomeni illeciti. Non è stabilito un termine entro il quale l'organo interpellato debba dare il proprio responso, inoltre non è contemplato quale sia il significato attribuibile al silenzio mantenuto sull'istanza dall'Amministrazione.

Però, a compensazione di queste mancanze, è previsto (dal par. 349 AO) che il contribuente possa rivolgersi, in caso di silenzio dell'organo interpellato, al superiore gerarchico e, in caso di ulteriore inerzia, possa dare il via ad un'azione giurisdizionale affinché l'Ente impositore sia obbligato dal Giudice a pronunciarsi. Allo stesso modo, se il Fisco si sottrae espressamente dal pronunciare l'invocato responso, l'interpellante può ricorrere, prima, in via amministrativa avverso il diniego (per conseguire il parere invocato) e, poi, alla tutela giudiziaria (in modo da costringere l'Amministrazione a rendere la risposta indebitamente rifiutata).

Il par. 42 (e) dell'*Einkommensteuergesetz* (legge sull'imposta sui redditi, in seguito indicata solo come EStG) consente alle parti del contratto di lavoro subordinato di rivolgersi al Fisco per risolvere eventuali dubbi sulla tassazione dei redditi da lavoro dipendente e sull'effettuazione delle relative ritenute alla fonte. Il presupposto fondamentale è un'oggettiva incertezza sull'applicazione delle norme e sulla qualificazione dei fatti che vengono in rilievo nel caso concreto. I legittimati sono esclusivamente le parti negoziali, ossia il datore di lavoro e il prestatore di lavoro (che non necessariamente devono trovarsi in disaccordo sul regime fiscale del rapporto lavorativo per formulare il quesito all'Ente impositore)⁹⁶.

L'organo interpellato è obbligato a fornire il proprio responso, ma, anche in questo caso, non è stabilito quale significato sia da attribuire alla mancata risposta alla richiesta del contribuente.

Il responso è vincolante, oltre che per l'Amministrazione finanziaria anche per le parti del contratto di lavoro interessato alla richiesta. Di conseguenza, si ammette l'impugnazione ad opera di quest'ultime. Sono parimenti censurabili l'omessa risposta del Fisco od il rifiuto di renderla.

⁹⁵ Secondo H.M. HEINKE, G. MERKEL, *Steuer Seminar*, cit., pp. 22-23, nella valutazione discrezionale compiuta dall'ufficio finanziario allorché revoca la risposta con effetto vincolante, devono essere presi in considerazione - oltre ovviamente al pubblico interesse a che si realizzi un'imposizione fiscale equa ed uniforme - anche le legittime aspettative e gli interessi del contribuente.

⁹⁶ Se si riscontrassero anche le condizioni per presentare la domanda di cui al par. 204 AO, spetterebbe al contribuente scegliere se avvalersi di quest'ultima o di quella contemplata dal par. 42 (e) EStG.

Infine il par. 12 del *Zollkodex* (codice doganale, successivamente indicato solo con ZK) prevede la possibilità di ottenere un parere vincolante sulla categoria tariffaria delle merci destinate all'importazione ai fini dell'applicazione dei tributi doganali. Il legittimato è, ovviamente, il soggetto chiamato a corrispondere detti tributi e l'Amministrazione sarà tenuta a rispondere. Il parere opera solo nei riguardi dell'istante (che, però, rimane libero di non adeguarvisi) ed anche se reso in contrasto alle disposizioni di legge, e decade in caso varino le norme che ne costituiscono il supporto. Non vinco l'istante, bensì la sola Amministrazione. Ne è pertanto esclusa l'impugnabilità.

Il regime degli interpelli in Germania appena analizzato presenta aspetti talvolta positivi, talvolta negativi.

Da un lato, non si possono che valutare positivamente la compiuta tutela riconosciuta all'affidamento del contribuente in buona fede nelle determinazioni del Fisco ed il necessario coinvolgimento di colui che ha confidato nell'interpretazione vincolante dell'Amministrazione affinché quest'ultima ne possa disporre la revoca o la modifica con efficacia retroattiva.

Dall'altro lato, non sono apprezzabili la mancanza di una disciplina organica degli interpelli, la discrezionalità del Fisco nel rendere il responso richiesto (salvo i casi regolati dal par. 204 AO e dal par. 42 (e) EStG) e la conseguente omessa previsione del “*silenzio-assenso*”, la necessaria natura preventiva della richiesta⁹⁷ ed il differenziato regime del vincolo per il richiedente di adeguarsi alla risposta. Riguardo all'ultimo punto, non si può negare che il diritto di rimettere alla cognizione della competente Autorità giudiziaria la soluzione offerta dall'Amministrazione alla domanda rivoltale assicura un'adeguata tutela giurisdizionale del contribuente. Ma resta difficilmente giustificabile la diversità della portata della risposta a seconda del genere di domanda avanzata e che l'obbligo di attenersi alla risposta dell'Ente impositore concorre a dissuadere l'interessato dal rivolgersi ad esso. E questo va contro la finalità stessa dell'interpello di indurre il contribuente ad investire il Fisco della soluzione dei dubbi che l'applicazione delle norme tributarie presenta.

Inoltre, l'esclusione dei profili riguardanti eventuali benefici fiscali (e, quindi, delle operazioni potenzialmente elusive) dalla sfera di operatività degli interpelli ne preclude l'impiego in un ambito ove particolarmente sentita è la necessità del contribuente di conoscere l'opinione dell'Amministrazione finanziaria.

9.4. Letter ruling: l'esperienza statunitense

⁹⁷ Infatti, anche nel regime disciplinato dai parr. 204 e ss AO il quesito riguarda sì una vicenda già verificatasi (tant'è che deve essere stata interessata dall'ispezione tributaria), ma destinata in futuro a ripetersi.

Nell'analisi degli interpelli disciplinati negli ordinamenti stranieri non si può evitare di menzionare gli Stati Uniti d'America che, per primi, hanno proposto l'idea dell'istituto in analisi e al quale si sono ispirati i procedimenti finora descritti.

Il cosiddetto "*letter ruling*" permette di ottenere il responso dal *National Office* dell'*Internal Revenue Service* (Ufficio nazionale del Dipartimento delle imposte) del Ministero del Tesoro statunitense in ordine all'applicazione della disciplina tributaria a fattispecie concrete.

Questa attività è da collocare all'interno dell'ampio potere interpretativo e regolamentare attribuito all'Amministrazione fiscale dall'art. 7805 (a) dell'*Internal revenue code* (codice di diritto tributario)⁹⁸.

L'Amministrazione, annualmente, disciplina nella cosiddetta "*revenue procedure*" il procedimento volto a conseguire il "*letter ruling*". Per determinate materie possono poi essere adottate procedure particolari⁹⁹.

Dal 1988 il contribuente deve sostenere un costo per ottenere il responso richiesto. Sono stabiliti limiti minimi e massimi delle commissioni suscettibili di essere pretese dall'Amministrazione¹⁰⁰.

La richiesta deve precedere la presentazione della dichiarazione d'imposta corrispondente alla vicenda che ne forma oggetto¹⁰¹ e ne può fruire ciascun contribuente, purché sia residente nel territorio degli Stati Uniti ed a condizione che sulla stessa questione su cui verte la domanda l'istante non sia contrapposto in giudizio al Fisco, né quest'ultimo abbia avviato un'attività ispettiva.

L'*Internal Revenue Service* non è obbligato a rispondere alla domanda postagli. Ma l'Ufficio, nella prassi, fornisce le risposte richieste, a meno che non riguardino le materie sulle quali la

⁹⁸ Sull'argomento, v. R.L. GARDNER, D.N. STEWART, R.G. WORSHAM JR., *Tax research techniques*, New York, 2000, pp. 89 e ss. In particolare, meritano di essere ricordati i "*revenue rulings*", pubblicati settimanalmente nell'*Internal Revenue Bulletin* (Bollettino tributario), che assolvono la stessa funzione delle nostre circolari, chiarendo quale sia la corretta interpretazione della norma tributaria in ordine ad una data situazione di fatto. Ad essi si affiancano le analoghe "*revenue procedures*" (anch'esse pubblicate nell'*Internal Revenue Bulletin*), ossia le direttive amministrative sulle condotte procedurali degli organi dell'Amministrazione finanziaria. E' pacifico che i contribuenti possano fare affidamento sulle indicazioni contenute in tali atti: cfr. G.L. RICHMOND, *Federal tax research*, New York, 2002, p. 136.

⁹⁹ Cfr. R.L. GARDNER, D.N. STEWART, R.G. WORSHAM JR., *Tax research techniques*, cit., p. 192.

¹⁰⁰ Cfr. nuovamente R.L. GARDNER, D.N. STEWART, R.G. WORSHAM JR., *Tax research techniques*, cit., p. 192, che precisano che tali importi variano da \$ 200 a \$ 5000.

¹⁰¹ Cfr. R.L. GARDNER, D.N. STEWART, R.G. WORSHAM JR., *Tax research techniques*, cit., p. 96.

medesima Amministrazione reputa opportuno non pronunciarsi e che vengano da essa annualmente specificate¹⁰².

Non è previsto, a livello normativo, un termine entro il quale deve essere data risposta al contribuente, anche se, solitamente, la prassi dimostra che i tempi di risposta sono celeri¹⁰³. Il contribuente può richiedere un incontro, da tenersi entro ventuno giorni lavorativi, con un rappresentante dell'Ente impositore. Quest'ultimo, a sua volta, può prendere analoga iniziativa quando si appresta a prendere una determinazione non collimante con l'impostazione del privato.

L'efficacia dei "*letter rulings*" e la reattiva modificazione o revoca non sono disciplinati in alcun testo normativo, ma una consolidata elaborazione giurisprudenziale e dottrinale consente di tratteggiarle nei termini che seguono.

Il parere - che non viene ufficialmente pubblicato e non riveste valore di precedente sul tema affrontato¹⁰⁴ - non vincola il richiedente, ma solo l'Autorità fiscale laddove sia favorevole per il primo. L'efficacia vincolante, che può essere pure retroattiva¹⁰⁵, riguarda il solo soggetto istante, a meno che ciò non produca un'evidente discriminazione. In questo caso, lo stesso trattamento riservato all'istante deve essere garantito anche a chi non si è avvalso del procedimento diretto all'emanazione del "*letter ruling*".

Tuttavia, chiunque si adegui al contenuto del "*letter ruling*" evita di incorrere nell'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie¹⁰⁶.

Il "*letter ruling*" può essere modificato con effetto retroattivo o revocato nel caso in cui il contribuente abbia taciuto elementi rilevanti nella prospettazione del caso concreto su cui ha chiesto

¹⁰² Va segnalato che, di regola, non sono emanati "*letter ruling*" con riferimento alle materie ove vengono in rilievo condotte potenzialmente elusive dei contribuenti, nonché a quelle ove si registra una contrapposizione tra Fisco e i soggetti passivi rimessa alla cognizione dell'Autorità giudiziaria ed ai casi che presuppongono soluzioni alternative od ipotetiche. In altre circostanze, inoltre, l'Amministrazione stabilisce volta per volta se esprimersi o meno sulla richiesta ricevuta: vi rientrano, per esempio, i casi nei quali si desidera conoscere il valore di mercato di un bene o si prospettano operazioni realizzabili in un indeterminato tempo futuro, cfr. ancora R.L. GARDNER, D.N. STEWART, R.G. WORSHAM JR., *Tax research techniques*, cit., p. 96.

¹⁰³ Per questa indicazione, v. A. Morgante, *Il diritto di interpello: confronto fra la disciplina italiana e le esperienze statunitense, inglese e francese*, in *Il fisco*, 2001, pp. 9279 e ss.

¹⁰⁴ Così stabilisce l'art. 6110 (k) (3) dell'*Internal Revenue Code*. Ciò, naturalmente, non impedisce che i "*letter rulings*" possano essere impiegati dall'Amministrazione per affrontare e risolvere questioni similari. Inoltre, il *Freedom Information Act* consente a ciascuno di accedere a tutti i "*letter rulings*", ancorché essi non siano pubblicati nell'*Internal revenue bulletin*.

¹⁰⁵ L'art. 7085 dell'*Internal revenue code* rimette all'Amministrazione la facoltà di stabilire la portata retroattiva o meno della risposta.

¹⁰⁶ Cfr. R.L. GARDNER, D.N. STEWART, R.G. WORSHAM JR., *Tax research techniques*, cit., p. 96, che segnalano anche come i contenuti dei "*letter rulings*" valgano ad orientare la condotta di tutti i contribuenti, nonché G.L. RICHMOND, *Federal tax research*, cit., pp. 136 e 144.

il parere dell'Amministrazione oppure quando quest'ultima riscontra una sostanziale differenza fra i fatti enunciati nell'istanza e quelli poi verificatisi o ancora se viene modificata la disciplina normativa di riferimento. Altrimenti, tali revoca o modifica valgono solo per l'avvenire.

Nel casi sopra prospettati, quando il Fisco ritratta o varia la propria precedente impostazione, è tenuto ad indicarne le ragioni. Il contribuente, però, non può censurare in sede giurisdizionale tale provvedimento. Per rivolgersi all'Autorità giudiziaria deve attendere l'atto espressivo della pretesa impositiva e/o sanzionatoria, emesso in base al criterio interpretativo addotto nella determinazione di revoca o modifica.

Al "*letter ruling*" si affianca il "*technical advice memorandum*", che ne differisce per il fatto che è reso in un momento successivo al concretizzarsi della fattispecie investita dalla relativa istanza. Quest'ultima può essere presentata dal contribuente od anche da un organo periferico dell'Amministrazione. Nel caso in cui provenga da un privato, è sempre l'ufficio finanziario locale che decide se interpellare o meno l'Autorità centrale poiché deve convenire con la ricostruzione dei fatti espressa dalla controparte. L'occasione per avanzare tale richiesta può essere costituita dalla proposizione di una domanda di rimborso dei tributi da parte del privato o dal compimento di una verifica di tipo fiscale, nel corso della quale risulti evidente l'opportunità di acquisire l'interpretazione del *National Office* dell'*Internal Revenue Service*.

L'organo periferico, se il responso è favorevole al contribuente, vi si attiene. Inoltre, anche il "*technical advice memorandum*", che non viene pubblicato ufficialmente¹⁰⁷, riguarda il solo contribuente che ne ha fatto richiesta, ma evita l'applicazione delle sanzioni a chiunque vi si adegui¹⁰⁸.

Inoltre, il privato può richiedere all'ufficio periferico dell'Amministrazione tributaria una propria pronuncia su un evento già realizzatosi. L'organo risponde con una "*determination letter*" e, solitamente, la utilizza quando il tema è stato già affrontato in regolamenti o direttive amministrative. In caso contrario, se non ci sono precedenti in materia, la questione viene rimessa all'Amministrazione centrale perché provveda emettendo un "*technical advice memorandum*".

¹⁰⁷ Ma è comunque accessibile da chiunque, al pari del "*letter ruling*".

¹⁰⁸ Cfr. G.L. Richmond, *Federal tax research*, cit., p. 145. Dai "*Technical advice memoranda*" vanno tenuti distinti i "*general consuel memoranda*". Si tratta di risposte, fornite dall'ufficio del Capo del Consiglio dell'*Internal Revenue Service*, a quesiti proposti dal personale degli uffici finanziari locali. In particolare, essi risolvono dubbi sorti in ordine ai "*technical advice memoranda*", "*letter rulings*" e "*revenue rulings*", chiarendone le fonti e le conclusioni ivi esposte. Anche i "*general consuel memoranda*" evitano ai contribuenti, che vi abbiano fatto affidamento, l'applicazione delle sanzioni.

In base a quanto appena, sinteticamente, descritto, si possono già rilevare i profili di maggiore criticità dell'esperienza statunitense.

Rappresentano limiti evidenti alla piena soddisfazione dell'esigenza dei privati a conseguire la necessaria certezza sulla portata dei precetti fiscali la non obbligatorietà della risposta da parte dell'Amministrazione, la facoltà della stessa di limitare la sfera delle materie suscettibili di essere argomento delle richieste di chiarimenti del contribuente, la necessità per il privato di corrispondere una commissione per ottenere il responso ed il fatto che l'organo amministrativo locale possa decidere se dare impulso o meno alla domanda di "*technical advice memorandum*". Inoltre, risulta compresa la possibilità per l'Amministrazione di indirizzare tempestivamente i contribuenti al corretto adempimento dei propri doveri tributari, spostando nella fase dei controlli e delle verifiche l'assolvimento di tale essenziale incombenza dell'Amministrazione finanziaria.

Ad ogni modo risultano degni di nota il rigore nel circoscrivere le ipotesi nelle quali la revoca o la modifica della risposta resa rivestono valenza retroattiva, l'obbligatorietà della motivazione di tale *revirement* ed anche (nonostante i condizionamenti sopra delineati) la facoltà che i contribuenti hanno di poter sottoporre all'attenzione dell'Amministrazione i dubbi interpretativi relativi a vicende già verificatesi.

CONCLUSIONI

Comuni finalità e caratteristiche

L'analisi delle diverse figure di interpello che il nostro ordinamento prevede, ha permesso di delinearne le comuni finalità.

Tutti i diversi procedimenti presentano un obiettivo comune che è rappresentato dal garantire certezza e stabilità ai rapporti obbligatori d'imposta nell'interesse congiunto delle parti. Grazie all'iniziativa del contribuente si creano i presupposti per la realizzazione di una pacifica attuazione delle obbligazioni tributarie (nel caso in cui il privato veda condivisa la propria tesi o si adegui alla risposta sfavorevole) o comunque si eliminino le incertezze riguardanti l'impostazione che potrà assumere il Fisco (quando il privato coscientemente disattende la risposta dell'Amministrazione).

Il valore essenziale sottostante i diversi istituti analizzati è riconducibile alla conoscenza e certezza dell'apprezzamento che l'Ente impositore esprimerà in ordine ai rapporti contenuti nella domanda del contribuente. Questo profilo è ovviamente da considerarsi positivo anche quando la determinazione del Fisco non trova corrispondenza con quella del contribuente, perché consente, in ogni caso, a quest'ultimo di evitare o comunque affrontare consapevolmente i possibili contrasti che potranno sorgere nell'attuazione della vicenda esaminata.

Accanto al valore della conoscenza e certezza si affianca quello della stabilità e della tutela all'affidamento riposto nelle indicazioni ottenute dall'Erario. Il contribuente che si attiene all'indirizzo espresso dal Fisco può e deve contare su di esso. Alla certezza deve, quindi, corrispondere una garanzia dell'affidamento. Ma, a ben vedere, si ha certezza se ed in quanto vi è affidamento.

Oltre all'attività di informazione, consulenza ed assistenza in favore del contribuente, questi istituti determinano uno svolgimento nuovo e diverso della funzione pubblica di accertamento tributario. Quest'ultima non è più costituita soltanto da un controllo dell'operato dei contribuenti al fine di determinare una corretta applicazione delle norme tributarie, ma si allarga e crea una fase anteriore per agevolare la legittima attuazione. Grazie agli interpelli e alle figure similari analizzate si anticipa l'azione del Fisco rispetto alla tradizionale verifica dell'adempimento dei rapporti obbligatori d'imposta. E questo, oltretutto, nell'interesse di entrambe le parti del rapporto: il contribuente che attenendosi al responso sa di averne conseguito la certezza e la stabilità e

l'Amministrazione, con un minor dispendio di energie, può evitare di utilizzare iniziative repressive di rettifica della dichiarazione d'imposta.

Vengono meno le conseguenze pregiudizievoli per il soggetto passivo ed il Fisco, ottimizzando l'impiego delle proprie risorse, può fare affidamento su un adempimento dei doveri impositivi condiviso dal contribuente¹⁰⁹.

La puntuale conferma di questa considerazione si ha con la necessaria motivazione della risposta da parte dell'Amministrazione¹¹⁰. Detta motivazione, vale a chiarire gli argomenti adducibili a sostegno di una futura eventuale pretesa impositiva (nel caso in cui il responso sia sfavorevole per l'interpellante e questo non vi si adegui) o che ne impediscono l'enunciazione (in caso di condivisione della tesi avanzata dall'istante).

Anche la nullità dell'atto impositivo o sanzionatorio confliggente con la risposta favorevole per il contribuente dimostra che l'interpello è parte essenziale dell'attuazione della funzione di accertamento¹¹¹. Come a significare che, con tale risposta, l'Ente "consuma" parte di tale funzione ed è, dunque, comprensibile che il legislatore esclusa la successiva emanazione di un provvedimento impositivo e/o sanzionatorio.

In questo caso, quindi, i principi di indisponibilità dell'obbligazione tributaria e di legalità passano in secondo piano: essi devono contemperarsi, oltre che con l'esigenza di giungere alla stabilità del rapporto tra fisco e privato e di garantire l'affidamento di quest'ultimo, anche con il corretto ed ordinato svolgimento della funzione di accertamento.

Di conseguenza, pure quando il parere è sfavorevole per il contribuente e questi non vi si adegui, il successivo atto impositivo dovrà recare una motivazione conforme a quella di detto responso, in quanto esso già esprime il risultato del compimento di una frazione della potestà di accertamento¹¹². Ciò a meno che non intervengano mutamenti, di fatto o di diritto, che rendano necessario adeguare la motivazione del provvedimento impositivo.

¹⁰⁹ Per lo stesso genere di considerazioni, v. M. MICCINESI, *L'interpello*, in AA. VV., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. MARONGIU, Torino, 2004, p. 91. Anche G. ZOPPINI, *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, pp. 991 e ss.

¹¹⁰ Sul punto, v. M.T. MOSCATELLI, *L'interpello del contribuente*, in AA. VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. FANTOZZI E A. FEDELE, Milano, 2005, p. 637, secondo cui la motivazione non si comprenderebbe se la risposta all'interpello non si iscrivesse nell'ambito dell'attuazione del rapporto impositivo perché essa non sarebbe necessaria per "un atto che si ponga sul piano della mera interpretazione della norma giuridica".

¹¹¹ Così, v. M. MICCINESI, *L'interpello*, cit., p. 95. Giunge alla stessa conclusione anche M. Nussi, *Prime osservazioni sull'interpello del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2000, pp. 1859 e ss.

¹¹² Così v. M. NUSSI, *Prime osservazioni*, cit., p. 1867.

Gli evidenziati medesimi scopi vengono soddisfatti in esito allo svolgimento di procedimenti sottoposti a discipline diverse e produttivi di effetti parzialmente distinti.

Il tratto comune a tutti questi procedimenti è, però, costituito dal fatto che essi scaturiscono sempre da un'iniziativa del contribuente. E' il soggetto passivo che si fa promotore di un'iniziativa che si risolve nell'esecuzione della funzione di accertamento. Questo non significa che il Fisco veda comprese le proprie facoltà di verifica degli adempimenti fiscali, né che si aprano prospettive di determinazione consensuale dell'applicazione dei precetti tributari ai casi investiti dalle istanze di interpello. L'iniziativa del privato non altera il corretto e ordinario esercizio della funzione di accertamento, ma rappresenta solo un'innovativa occasione di svolgimento che può risolversi in un vantaggio per il contribuente medesimo, consistente nell'acquisizione delle già ricordate certezza e stabilità delle proprie obbligazioni d'imposta. Sono diversi, però, i presupposti, gli organi competenti, le modalità di svolgimento e gli effetti che i relativi atti conclusivi (o il silenzio per un dato periodo di tempo) producono.

Queste sono divergenze opportune poiché funzionali alla realizzazione dei puntuali obiettivi che i vari istituti analizzati sono diretti a realizzare, ma non possono rinnegare il decisivo apprezzamento che sempre merita la puntuale determinazione del Fisco sul singolo caso prospettatogli allorché il contribuente l'ha recepita. In simili evenienze, si determina l'effetto preclusivo rispetto a future pretese impositive e/o sanzionatorie confliggenti con l'iniziale presa di posizione. Quello evidenziato rappresenta il più significativo comune denominatore di ciascuno dei diversi regimi presi in esame. Esso ne riflette la partecipazione alla funzione di accertamento, che rappresenta senza dubbio uno dei profili più interessanti e innovativi questi istituti.

Deriva, infine, dall'analisi finora fatta che va affermato l'insopprimibile potere del contribuente di attivare i procedimenti in esame¹¹³. A meno che non siano già iniziate le attività di verifica e controllo dell'Amministrazione e non sia in corso di svolgimento un giudizio tributario, il contribuente si vede riconosciuta la facoltà di ottenere il responso dell'Amministrazione. L'Ente impositore ha l'obbligo di rispondere alle domande ricevute¹¹⁴, come è testimoniato dalla regola del

¹¹³ Sul punto, v. P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, p. 521, il quale sostiene che "il contribuente è titolare sul piano procedimentale di una posizione soggettiva attiva nei confronti dell'Amministrazione finanziaria la quale ha comunque un obbligo giuridico di dare risposta all'istanza ricevuta". Anche S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2004, p. 133, assume che il cittadino ha un "vero e proprio diritto" ad ottenere la risposta all'interpello. Nello stesso senso, v. L. FERLAZZO NATOLI, *Lineamenti di diritto tributario*, Milano, 2003, p. 89.

¹¹⁴ Egualmente v. M. NUSSI, *Prime osservazioni*, cit., p. 1864; A., *La disciplina dell'interpello: dall'art. 21 della L. n. 413/1991 allo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, p. 631; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo*, cit., p. 522.

“silenzio-assenso” (che non avrebbe ragion d’essere se l’organo amministrativo non fosse tenuto a provvedere in ordine alle stesse) e dall’art. 11, comma 5 della L. n. 212/2000, che rimette al regolamento ministeriale la disciplina, fra l’altro, *“dell’obbligo di risposta da parte dell’Amministrazione finanziaria”*¹¹⁵.

Questo potere del soggetto passivo va tutelato allorché l’Amministrazione illecitamente si sottragga agli adempimenti che le fanno carico nel contesto di questi procedimenti.

Nonostante questo, va condivisa la scelta del legislatore di non consentire l’immediata contestazione in via giurisdizionale degli esiti delle domande di interpello e della richiesta di disapplicazione *ex art. 37-bis*, comma 8 del D.P.R. n. 600/1973: l’impugnazione diretta di tali pronunce rappresenterebbe un palese impedimento allo svolgimento dell’attività di controllo, che potrebbe condizionare gli esiti e comprimere le concrete modalità di esecuzione¹¹⁶.

La distinzione tra interpello speciale e ordinario

L’analisi fin qui portata avanti ha permesso di stabilire che l’istanza di disapplicazione delle disposizioni aventi scopi antielusivi ha oggetto e finalità perfettamente analoghi a quelli dell’interpello speciale. Quindi potrebbe essere considerata la possibilità di un futuro assorbimento della domanda di disapplicazione delle norme con fini antielusivi nell’ambito di operatività dell’art. 21 della L. n. 413/1991.

Il suddetto auspicio è sostenuto da due motivi principali: il primo è che da un punto di vista logico e sistematico non è congruo assoggettare a diversi regimi procedimentali richieste e responsi aventi la stessa natura; il secondo si basa sull’auspicabile valorizzazione della specifica esperienza maturata nel corso degli anni dal Comitato consultivo per l’applicazione delle norme antielusive, proprio questa esperienza potrebbe essere sfruttata meglio anche per esaminare le istanze di coloro che aspirano a sottrarsi ai ricordati precetti antielusivi.

Contro tale assorbimento, però, si può prevedere fin da ora una maggiore complessità del procedimento di interpello speciale rispetto a quello disciplinato dall’art. 37-bis, comma 8 cit. e dal D.M. n. 259/1998: il contribuente vedrebbe aggravati gli incombenti richiestigli e dovrebbe attendere tempi più lunghi per ottenere la pronuncia sull’invocata disapplicazione.

¹¹⁵ L’esistenza di tale obbligo si ritrae anche dall’art. 2, comma 1 della L. n. 241/1990 (secondo cui *“ove il procedimento consegua obbligatoriamente ad un’istanza, ovvero debba essere iniziato d’ufficio, la pubblica Amministrazione ha il dovere di concluderlo mediante l’adozione di un provvedimento espresso”*), applicabile anche nella materia tributaria.

¹¹⁶ Sul punto, v. M. MICCINESI, *L’interpello*, cit., p. 100.

Inoltre, alla luce delle comuni finalità e caratteristiche evidenziate e alla criticabile tendenza di impiegare l'interpello ordinario anche dove sarebbe apparso preferibile il ricorso a quello speciale, è necessario porsi il problema se ha senso conservare la disparità dei diversi regimi o se è preferibile ridurli ad unità, facendo riferimento al modello introdotto dall'art. 11 dello "Statuto dei diritti del contribuente".

La scelta del legislatore dell'art. 11 cit., che ha confermato (al comma 6) l'operatività dell'art. 21 cit. ed ha, quindi, escluso la possibilità della "omologazione" dell'interpello speciale a quello ordinario, è pienamente condivisibile.

Le particolarità delle vicende sottese all'interpello speciale e la diversità del suo oggetto rispetto a quello ordinario ne giustificano l'autonomia. L'indagine sulle operazioni potenzialmente elusive e la valutazione delle prove, necessarie per soddisfare le richieste ai sensi dell'art. 21 cit., si differenziano nettamente dall'interpretazione delle disposizioni in relazione ai casi concreti e personali in cui si risolve il compito dell'organo interpellato in base allo Statuto dei diritti del contribuente. Ed è, quindi, logico e necessario marcare la differenza fra queste due distinte attività.

Anche per quanto riguarda gli effetti è opportuna la distinzione.

La disciplina dell'interpello speciale assegna al privato, che non si è adeguato alla risposta, l'incombenza di dimostrare, in un futuro ed eventuale contenzioso tributario, la non veridicità degli eventi e/o dei mezzi probatori dedotti nel corso dello svolgimento del procedimento ex art. 21 cit. o di fornirne diversi ed ulteriori. Ciò è comprensibile in quando detto procedimento mira alla qualificazione giuridica dei fatti esposti dal soggetto passivo od alla valutazione circa la condivisibilità delle prove offerte dallo stesso.

Questo onere non sarebbe riconducibile all'oggetto dell'interpello ordinario. Qui, la qualificazione giuridica richiesta all'organo amministrativo trae spunto dal dubbio interpretativo esistente sulla norma applicabile al caso proposto. Il parere, quindi, riguarda la corretta lettura della norma alla luce della concreta vicenda analizzata. L'Ente impositore non apprezza fatti o prove, come succede nell'interpello speciale, ma esprime la corretta esegesi della norma. In questo modo il Fisco, nel caso in cui intenda avanzare le proprie pretese impositive e/o sanzionatorie nei riguardi del contribuente che non si è attenuto al parere, dovrà comunque fornire la prova dei fatti che ne costituiscono il fondamento. Non può, quindi, fruire della ricostruzione degli eventi o delle prove risultanti dalla propria risposta, come invece ha titolo di fare nel caso in cui si avvalga della pronuncia resa sulla domanda di interpello speciale.

Inoltre il “doppio grado” di valutazione e l’unitarietà dei centri decisionali (la Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell’Agenzia delle Entrate ed il Comitato) assicurano un’uniformità di indirizzo che, in materie delicate come quelle che consentono di ricorrere all’interpello speciale, è indispensabile¹¹⁷. Motivo ulteriore, quindi, per cui i due interpelli rimangano distinti¹¹⁸.

Si deve, però, rilevare che nell’ordinamento tributario italiano si è affermato un istituto unitario che si può riassumere con il termine “*interpello*”¹¹⁹.

Alla luce di quanto in precedenza analizzato, colpisce che si sia adottato l’interpello ex art. 11 cit. per permettere al contribuente di sottrarsi alle presunzioni disciplinate dagli artt. 167 e 168 del D.P.R. n. 917/1986 in tema di imprese controllate estere e collegate residenti in Stati aventi un regime fiscale privilegiato.

In questo caso l’interpello ordinario non serve a dissipare un dubbio interpretativo. L’effetto qualificatorio della fattispecie che discende dalla risposta del Fisco promana dall’accertamento del fatto, non dall’interpretazione della norma¹²⁰.

Trattandosi, quindi, di questioni probatorie sarebbe stato preferibile l’impiego dell’art. 21 cit.¹²¹

Tant’è che, considerando anche l’ingiustificata disparità di trattamento cui si assiste rispetto ad analoghe fattispecie¹²², si rivelerebbe opportuna una riforma degli artt. 167 e 168 citt. per ricondurli nell’ambito di operatività dell’interpello speciale.

Lo stesso si può dire per l’interpello ordinario in materia di “*consolidato nazionale*”. Nel caso in cui la fusione riguardi la società od ente controllante con società od enti non appartenenti al gruppo

¹¹⁷ Per S. LA ROSA, *Prime considerazioni*, cit., p. 7948, il “doppio grado” andrebbe invece eliminato “*anche per evitare richiami a profili e principi della tutela giurisdizionale amministrativa, che qui mi parrebbero del tutto impropri*”.

¹¹⁸ Quando viene erroneamente qualificata una richiesta a carattere speciale come istanza di interpello ordinario (o viceversa) l’organo destinatario della domanda recante detta scorretta qualificazione ne curi l’inoltro a quella competente, avvisando contestualmente il contribuente. In questo caso, i termini entro i quali l’Ente competente è chiamato a rispondere decorreranno dal momento in cui questi ha effettivamente ricevuto il quesito.

¹¹⁹ Analogamente, v. S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., p. 133, che ravvisa i tratti caratterizzanti di detto istituto nel “diritto” del contribuente “*ad ottenere la preventiva indicazione, dall’Amministrazione, della soluzione corretta di un caso pratico*” e nella circostanza che la relativa richiesta deve concernere casi concreti e personali.

¹²⁰ Similmente, v. R. LUPI, *Principi generali in tema di C.F.C. e radicamento territoriale delle imprese*, in *Rass. trib.*, 2000, pp. 1730 e ss.

¹²¹ In questo senso, v. E. CERIANA, *Le conseguenze processuali dell’interpello preventivo ai fini della “normativa C.F.C.”*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 3327 e A. GIORGIANNI, *L’evoluzione dei rapporti di collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente: l’interpello alla luce dello Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, pp. 217 e ss.

¹²² L’incongruenza e la disparità di trattamento indicate emergono pure dalla circolare n. 9/E del 30 gennaio 2002, nella quale si sostiene che l’esito positivo dell’interpello ex art. 167, comma 5, lett. b) del D.P.R. n. 917/1986 “*rileva anche ai fini della disapplicazione del regime di ineducibilità dei costi*” prevista dall’art. 110, comma 10 del D.P.R. n. 917/1986.

interessato da tale meccanismo di determinazione della base imponibile, *“può essere richiesta”*, mediante interpello ordinario, *“la continuazione del consolidato”*.

Anche qui la disposizione indicata persegue un chiaro intento antielusivo (si evita che possa beneficiare del consolidato nazionale la società, risultante dalla fusione, che ha perso il necessario controllo degli altri soggetti coinvolti nel regime di tassazione del gruppo) e l’interpello ordinario, risulta piegato ad esigenze prettamente probatorie¹²³. Esso serve per appurare che, nonostante la menzionata fusione, persistano il requisito del controllo in capo all’ente che ne risulta e le altre condizioni *ex lege* per fruire dell’imposizione di gruppo.

Ancora più eversivo si rivela l’interpello ordinario diretto *“a verificare la sussistenza dei requisiti per il valido esercizio dell’opzione”* per il cosiddetto consolidato mondiale di cui all’art. 132, comma 3 del D.P.R. n. 917/1986.

Esso non ha lo scopo di portare ad un’interpretazione delle disposizioni tributarie in presenza di condizioni di oggettiva incertezza, ma per accertare la presenza dei requisiti, di fatto e di diritto, richiesti dalla legge per accedere al menzionato criterio di determinazione del reddito imponibile e, in sostanza, per evitarne un impiego abusivo¹²⁴. Si conferma così che l’attività svolta nel contesto del procedimento di interpello è parte determinante dell’esercizio della pubblica funzione di accertamento¹²⁵. Anche se, in questo caso, ciò si realizza attraverso un’innegabile snaturamento dei caratteri essenziali di questo istituto.

Infatti, l’art. 132, comma 4 cit., prevede che *“il soggetto controllante può a sua volta richiedere, oltre a quelle già previste, ulteriori semplificazioni per la determinazione del reddito imponibile fra le quali anche l’esclusione delle società controllate di dimensioni non rilevanti residenti in uno Stato o territorio diversi da quelli a regime privilegiato”*.

Sta a significare a che l’interpello è funzionale all’apertura di un procedimento in contraddittorio con il Fisco volto ad ottenerne il consenso per determinare il reddito in termini *“semplificati”*

¹²³ Come riconosce anche E. CERIANA, *L’interpello*, cit., p. 2188, quando afferma che sarebbe stato preferibile nel caso l’impiego dell’interpello speciale *ex art. 21 cit.*. Secondo G. ZIZZO, *Fusione di società e tassazione di gruppo*, in *Corr. trib.*, 2004, p. 1798, la circostanza che il legislatore non abbia specificato *“gli elementi sui quali l’Amministrazione deve basare la sua decisione di consentire o non consentire all’incorporante la prosecuzione del consolidato”* è criticabile perché lascerebbe un’eccessiva discrezionalità all’Ente impositore.

¹²⁴ In questo senso si collocano le considerazioni svolte da M. BEGHIN, *Note minime a proposito dell’interpello “obbligatorio” nella disciplina del cd. “consolidato mondiale”*, in *Boll. trib.*, 2003, p. 1286 e da S. CAPOLUPO, *L’interpello preventivo nel consolidato mondiale*, in *Il fisco*, 2004, p. 6742.

¹²⁵ Nulla vieta infatti che l’Agenzia delle Entrate fornisca una risposta solo parzialmente positiva per l’istante, ammettendo cioè un ambito del consolidamento impositivo diverso rispetto a quello prospettato nella domanda di avvio del procedimento di interpello (così cfr. M. BEGHIN, *Note minime*, cit., p. 1288; di avviso contrario è invece S. CAPOLUPO, *L’interpello preventivo*, cit., p. 6746).

rispetto a quelli ordinari, ossia ponendo in essere un “*consolidato mondiale*”, per così dire, “*parziale*”¹²⁶.

L’interpello, grazie a questa inusuale risposta “condizionata”, diviene un mezzo che, oltre a garantire le già citate certezza e stabilità, può anche tutelare le ragioni del Fisco, consentendo allo stesso di avanzare le richieste volte a garantire le prerogative¹²⁷.

In definitiva, emerge, in tutti i casi analizzati, che l’interpello ordinario è stato utilizzato (forse, in base alla sua procedura più semplice rispetto a quello speciale) come un mezzo adatto a tutti gli scopi, ogni volta che si è avvertita la necessità di un procedimento che garantisse certezza e stabilità al rapporto impositivo nonché, a seconda dei casi, di un istituto che fosse capace di evitare condotte potenzialmente elusive o di garantire la preventiva verifica, nel contraddittorio tra Amministrazione e contribuente, dei requisiti di accesso ad un determinato metodo di individuazione della base imponibile in materia di imposte sui redditi o di applicazione di agevolazioni tributarie.

Questi scopi sono apprezzabili poiché agevolano l’attuazione degli obblighi d’imposta ed eliminano possibili contrasti fra contribuente e l’Amministrazione.

Non è, quindi, da criticare la determinazione di ricorrere ad un procedimento amministrativo per realizzarli, ma non ci si può sottrarre dal riconoscere che l’uso fatto dell’interpello ordinario è opinabile poiché, da un lato, avrebbe potuto essere utilizzato quello speciale, e dall’altro si è persa l’occasione per la creazione di un procedimento *ad hoc* che permettesse di determinare l’esistenza dei requisiti per optare per il “consolidato nazionale”.

Quanto appena detto rappresenta, con ogni probabilità, uno dei principali fondamenti dell’indirizzo interpretativo volto a considerare opponibili dinanzi alle Commissioni tributarie le risposte negative a questi interpelli. Riconoscendo ad esse la qualità di “*atti costitutivi di fattispecie*” e assimilandoli ai provvedimenti di diniego o revoca delle agevolazioni fiscali, se ne afferma l’impugnabilità per soddisfare le esigenze di tutela che le medesime risposte evocherebbero¹²⁸.

¹²⁶ Cfr. S. CAPOLUPO, *L’interpello preventivo*, cit., p. 6746. A questo proposito si deve precisare che, nel rispondere alla domanda di interpello, l’Amministrazione finanziaria non ha modo (solitamente) di compiere valutazioni discrezionali, dovendo essa verificare se esistono o meno le condizioni *ex lege* per il metodo di imposizione in analisi (nello stesso senso, cfr. S. CAPOLUPO, *L’interpello preventivo*, cit., p. 6746). Un’eccezione è rappresentata da quanto esposto nel testo: a richiesta dell’istante, l’Agenzia delle Entrate può (e qui sarà presente un profilo di discrezionalità) accordare le “*ulteriori semplificazioni*” menzionate dall’art. 132, comma 4, cit.

¹²⁷ Secondo S. Capolupo, *L’interpello preventivo*, cit., p. 6742, saremmo di fronte ad un’evoluzione dell’interpello ordinario “*in rimedio giuridico a favore dell’Erario con evidente capovolgimento del ruolo delle parti*”.

¹²⁸ V., in specie, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., p. 110.

In tutte le ipotesi che sono state analizzate, l'interpello costituisce uno strumento di accertamento preventivo della sussistenza delle condizioni per conseguire determinate agevolazioni fiscali o per fruire di un dato regime di determinazione della base imponibile o per sottrarsi all'applicazione di disposizioni antielusive. Per ottenere i menzionati benefici tributari, per avvalersi del "consolidato mondiale" ovvero per evitare gli effetti discendenti dai ricordati precetti antielusivi è indispensabile la risposta positiva all'interpello, di conseguenza è inevitabile che il responso negativo abbia un effetto vincolante per il contribuente. Quest'ultimo non può sottrarsi alla presentazione dell'interpello e deve sottostare alla relativa risposta. Il privato, quindi, avrà un concreto interesse ad agire poiché il responso negativo dell'Amministrazione ne lede i diritti che trovano tutela al cospetto delle Commissioni tributarie.

Osservazioni e considerazioni finali

L'analisi fin qui portata avanti ha permesso di confermare l'apprezzamento per la svolta impressa al nostro ordinamento dall'introduzione dell'istituto dell'interpello.

La ragione fondamentale che sta sotto a questa convinzione è data dal fatto che l'interpello ormai costituisce un'essenziale espressione della funzione consultiva e di assistenza che l'Amministrazione finanziaria deve svolgere in un ordinamento contraddistinto dallo spontaneo adempimento dei rapporti obbligatori d'imposta¹²⁹.

Gli interpelli sono da considerare a pieno titolo fra i mezzi capaci di assicurare la certezza del diritto, che costituisce un valore essenziale ed irrinunciabile sia nell'ordinamento nazionale sia in quello dell'Unione europea.

Inoltre, gli istituti in esame soddisfano anche l'interesse erariale al corretto assolvimento dei doveri contributivi e, quindi, ad una più sicura e celere apprensione dei relativi mezzi finanziari

¹²⁹ A tal proposito, v. A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 236, che osserva come "in un sistema tributario basato sull'adempimento spontaneo, è logico ritenere che l'Amministrazione, a fronte della peculiare funzione di controllo, debba svolgere anche quella di consulenza giuridica e di assistenza", nonché C. Romano, *Le ragioni di un ruling europeo*, in *Tributimpresa*, 2004, p. 68. V. anche G. CAPUTI, R. LUPI, *Il rapporto fisco-contribuente nelle scelte dell'Amministrazione finanziaria*, in AA. VV., *Il diritto d'interpello*, a cura di G. CAPUTI, Roma, 2003, pp. 15 e ss., sui caratteri assunti dall'attività interpretativa svolta dall'Amministrazione delle finanze quando risponde alle domande di interpello. In particolare viene evidenziato l'inevitabile e comprensibile "relativismo dell'interpretazione di parte" e si auspica che "non degeneri nell'adozione, per partito preso, della soluzione più fiscale di fronte al minimo dubbio interpretativo, anche quando la correttezza dell'interpretazione opposta non può essere ragionevolmente messa in dubbio".

rispetto a quella che ordinariamente si riscontra quando si verifica una contrapposizione con il contribuente soggetto ad imposizione¹³⁰.

Gli interpelli si inseriscono poi nell'ottica di una più ampia e proficua collaborazione fra l'Amministrazione ed il contribuente¹³¹.

L'accertamento tributario, grazie a questi istituti, perde la connotazione meramente repressiva degli illeciti fiscali e permette di assolvere una funzione di guida ed indirizzo per la corretta attuazione dei precetti tributari¹³².

Quindi, come già detto in precedenza, gli interpelli ricoprono un ruolo di fondamentale importanza nell'evoluzione che caratterizzato il regime dell'applicazione dei rapporti impositivi nell'ultimo decennio. Congiuntamente all'accertamento con adesione, alla conciliazione giudiziale ed al contraddittorio preprocessuale in tema di liquidazione delle imposte a seguito del controllo delle dichiarazioni e di irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie, essi permettono il corretto adempimento degli obblighi impositivi in un'ottica di collaborazione, dialogo e valorizzazione del reciproco affidamento fra l'Amministrazione e il privato.

E' chiaro che la valutazione generalmente positiva dell'istituto in esame porta ad auspicare una valorizzazione del ruolo degli interpelli che, però, possono, in taluni aspetti, ancora migliorare.

Una prima considerazione va fatta sull'art. 21 cit., reo di disciplinare un procedimento ancora troppo complesso e macchinoso. Una modifica in questo senso garantirebbe ai contribuenti un procedimento più celere e che sia in grado di soddisfare la ovvia richiesta dei privati di ottenere risposte in tempi più coerenti con quelli di svolgimento delle operazioni economiche.

Si potrebbe estendere la regola del “*silenzio-assenso*” alla mancata pronuncia dell'Agenzia delle Entrate, consentendo in questo modo al Comitato di intervenire solo quando il contribuente non intende attenersi alla soluzione resa sulla prima richiesta. In questo modo, l'Agenzia verrebbe spinta a fornire sempre la propria risposta e diverrebbe davvero efficace l'opera di filtro¹³³ che essa dovrebbe svolgere prima che il Comitato sia investito dell'interpello.

¹³⁰ Come osserva C. ROMANO, *Le ragioni*, cit., p. 69, l'esame degli interpelli arricchisce le conoscenze dell'Amministrazione finanziaria sulle tecniche di pianificazione fiscale e sulle modalità di esecuzione delle transazioni commerciali e delle operazioni di concentrazione ed organizzazione aziendale. Ciò che può agevolare la formulazione di indicazioni interpretative di carattere generale e concorrere ad indirizzare proficuamente l'attività di controllo fiscale.

¹³¹ In questi termini, cfr. A. COMELLI, *La disciplina dell'interpello*, cit. p. 609.

¹³² V. per analoghe considerazioni, M. MICCINESI, *L'interpello*, cit., pp. 91-92.

¹³³ Questo ruolo è evidenziato da S. LA ROSA, *Prime considerazioni*, cit., p. 7948 e da G. ZIZZO, *Diritto di interpello e ruling*, cit., p. 142.

Inoltre, la procedura potrebbe semplificarsi ulteriormente se fosse eliminata la diffida ad adempiere di cui all'art. 21, comma 10 cit., e fosse eventualmente ampliata la durata del termine entro cui il Comitato è tenuto a rendere il proprio parere.

La composizione del Comitato stesso potrebbe essere rivista in modo da accentuarne (come nel caso dell'esperienza francese e del *Comité consultatif*) una più spiccata autonomia della struttura organizzativa dell'Agenzia delle entrate.

Con queste lievi modifiche si ridurrebbe il divario tra l'interpello speciale e quello ordinario, con un risultato positivo: evitare ingiustificate disparità di trattamento fra i contribuenti che si avvalgono di questo istituto e quelli che fanno riferimento al procedimento di tipo ordinario¹³⁴.

Per quanto riguarda, invece, l'interpello regolato dallo "statuto dei diritti del contribuente" si possono proporre alcuni temi di revisione dell'odierna normativa.

Innanzitutto sarebbe da rivedere la durata del lasso di tempo necessario per la formazione del "silenzio-assenso": centoventi giorni appaiono eccessivi a confronto con le necessità dei contribuenti di ottenere l'orientamento interpretativo dell'Amministrazione. I ritmi delle transazioni economiche sono così celeri da rendere detto tempo occorrente uno dei motivi per sconsigliare l'utilizzo dell'interpello stesso. E' necessario quindi ridurre il termine in parola per poter garantire un più efficace istituto e servizio ai contribuenti.

Inoltre dall'analisi degli istituti e delle analoghe esperienze straniere si possono ricavare utili spunti per migliorare l'interpello nazionale.

Per prima cosa, si potrebbe derogare al requisito concernente la natura "*personale*" del caso contenuto nella richiesta di interpello per consentire, come avviene nell'ordinamento spagnolo, la presentazione di quesiti che possano riguardare la generalità dei rappresentati da parte di enti esponenziali di categorie professionali ed economiche o gruppi sociali. In questo modo oltre al risparmio per l'Ente impositore di fornire un'unica risposta, si ottiene anche la riduzione di possibili divergenze di orientamento sulle medesime questioni.

Sempre a questo proposito e sempre prendendo spunto dall'esperienza spagnola, si potrebbe introdurre in Italia una disposizione che garantisca che i criteri recepiti nei responsi agli interpelli valgano nei riguardi degli altri obbligati quando esista piena identità fra i fatti che vengono in rilievo. Lo stesso si può dire per il dovere dell'Amministrazione di invitare il contribuente, prima di dichiarare l'inammissibilità dell'interpello, a integrare o modificare l'istanza.

¹³⁴ L'esigenza di evitare queste divergenze di trattamento è segnalata anche da A. COMELLI. *La disciplina dell'interpello*, cit., p. 638.

Dalla disciplina tedesca della “*verbindliche Auskunft*” si potrebbe mutuare la previsione del necessario coinvolgimento del contribuente nel caso in cui l’Amministrazione si determini a mutare l’impostazione recepita nella risposta per questi favorevole.

Infine, le recenti e contraddittorie estensioni dell’interpello ordinario nel campo delle imposte sui redditi inducono un’ulteriore riflessione.

La necessità di una condivisa attuazione del rapporto impositivo spinge ad ipotizzare l’adozione di nuove forme procedimentali, diverse dall’interpello ordinario, che valorizzino il contraddittorio tra contribuente e Fisco e che permettano al primo di ottenere le auspicabili certezza e stabilità nell’adempimento dei propri doveri fiscali e garantiscano al secondo la possibilità di porre in essere una verifica preventiva dei requisiti applicativi di determinati precetti, tutelandone al contempo le prerogative di controllo degli adempimenti tributari¹³⁵.

Ciò eliminerebbe l’inappropriato impiego di questa forma di interpello. Ma, soprattutto, la creazione di nuove forme procedimentali eviterebbe la disparità di trattamento che ancora oggi esiste fra fattispecie che permettono di conseguire le ricordate certezza e stabilità ed altre, che pur presentando simili profili applicativi, non permettono al contribuente di ottenere la stessa opportunità.

¹³⁵ Auspica un analogo intervento innovatore ad opera del legislatore anche M. MICCINESI, in *L’interpello*, cit., pp. 105-106. Sull’argomento, cfr. pure C. ROMANO, *Le ragioni*, cit., pp. 72 e ss., che avanza la condivisibile proposta dell’istituzione di un “*sistema di rulings armonizzata o coordinato in ambito comunitario ... elaborato alla luce dei principi fondamentali degli ordinamenti giuridici dei Paesi comunitari, quali ad esempio il principio di uguaglianza, di legalità o di trasparenza, così come anche elaborati nel Trattato ed interpretati dalla Corte*” di Giustizia europea, onde evitare disparità di trattamento fra i contribuenti dell’Unione europea e per rendere più agevoli le iniziative e le transazioni economiche aventi implicazioni fiscali anche extranazionali.

Riferimenti normativi, di prassi e di giurisprudenza.

INTERPELLO ORDINARIO

1. – **Normativa:** Legge 27 luglio 2000, n. 212; Decreto 26 aprile 2001, n. 209; articolo 27 del D.Lgs 29 novembre 2008, n. 185; articolo 124 del TUIR; art. 132 del TUIR; provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 6 aprile 2009, n. 54291; provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 16 dicembre 2009, n. 189542.
2. – **Prassi:** circolare n. 50 del 31 maggio 2001, circolare n. 9 del 13 febbraio 2003, circolare n. 23 del 16 maggio 2005, risoluzione DPF n. 1 del 29 gennaio 2002, risoluzione n. 287 del 29 agosto 2002, risoluzione n. 115 del 24 maggio 2007, circolare n. 5 del 24 febbraio 2009, circolare n. 7 del 3 marzo 2009.
3. – **Direttive:** nota del 27 giugno 2001, n. prot. 117151; nota del 24 luglio 2001, n. 136159; nota del 28 maggio 2002, n. prot. 106706; nota del 17 giugno 2002, n. prot. 114811; nota del 30 ottobre 2002, n. prot. 210232; nota del 20 maggio 2004, n. prot. 59185; nota dell'11 giugno 2004, n. prot. 106595; nota del 25 maggio 2005, n. prot. 86434; nota del 5 agosto 2005, n. prot. 141307; nota del 16 luglio 2007, n. prot. 45421; nota del 27 settembre 2007, n. prot. 150116; nota del 5 ottobre 2007, n. prot. 156515, nota del 16 dicembre 2009 n. prot. 188093.
4. – **Giurisprudenza:** sent. della Corte di Cassazione n. 17576 del 10 dicembre 2002; sent. del TAR dell'Emilia Romagna n. 47 del 17 gennaio 2005; sent. della Corte Costituzionale n. 191 del 5 giugno 2007.

INTERPELLO ANTIELUSIVO

- **Normativa:** Legge 30 dicembre 1991, n. 413; Decreto del 13 giugno 1997, n. 194; Decreto del 13 giugno 1997, n. 195; articolo 16 e 27 del D.Lgs 29 novembre 2008, n. 185, Decreto del 20 dicembre 1999; Art. 16 del d.lgs. del 10 marzo 2000, n. 74; art. 110, commi 10 e 11, del T.U.I.R.; Decreto ministeriale 23 gennaio 2002 (black list).
- **Prassi:** Circolare n. 135 del 28 maggio 1998; Risoluzione n. 46 del 16 marzo 2004; circolare n. 5 del 24 febbraio 2009, circolare n. 7 del 3 marzo 2009.
- **Direttive:** Nota del 27 giugno 2001, n. prot. 117151; nota del 17 giugno 2002, n. prot. 114811; nota del 24 luglio 2002, n. prot. 144868; nota del 20 maggio 2004, n. prot. 59185; nota dell'11 giugno 2004, n. prot. 106595.

INTERPELLO DISAPPLICATIVO

- **Normativa:** Articolo 37-bis, comma 8, del DPR n. 600 del 1973; Decreto 19 giugno 1998, n. 259, articolo 27 del D.Lgs 29 novembre 2008, n. 185.

– **Prassi:** Circolare n. 99 del 18 maggio 2000; circolare n. 23 del 16 maggio 2005; circolare n. 5 del 2 febbraio 2007; circolare n. 14 del 15 marzo 2007; circolare n. 25 del 4 maggio 2007, circolare n. 5 del 24 febbraio 2009, circolare n. 7 del 3 marzo 2009.

– **Direttive:** Nota dell'11 giugno 2004, n. prot. 106595; nota del 25 maggio 2005, n. prot. 86434; Nota del 5 agosto 2005, n. prot. 141307; nota del 27 aprile 2007, n. prot. 70289; nota del 6 luglio 2007, n. prot. 113067; nota del 16 luglio 2007, n. prot. 45421; nota del 3 settembre 2007, n. prot. 135653; nota del 27 settembre 2007, n. prot. 150116; nota del 14 marzo 2008, n. prot. 41796.

INTERPELLO CFC

– **Normativa:** Art. 167 e 168 del TUIR; Decreto ministeriale 21 novembre 2001, n. 429; Decreto ministeriale 21 novembre 2001 (black list); Decreto ministeriale 21 novembre 2001 (white list); Legge 27 luglio 2000, n. 212; Decreto 26 aprile 2001, n. 209, articolo 27 del D.Lgs 29 novembre 2008, n. 185; articolo 13 del Decreto legge 1° luglio 2009, n. 78.

– **Prassi:** Circolare n. 18 del 12 febbraio 2002; Circolare n. 29 del 23 maggio 2003; Circolare n. 23 del 16 maggio 2005, circolare n. 5 del 24 febbraio 2009, circolare n. 7 del 3 marzo 2009.

– **Direttive:** Nota dell'11 giugno 2004, n. prot. 106595; Nota del 25 maggio 2005, n. prot. 86434; Nota del 5 agosto 2005, n. prot. 141307.

BIBLIOGRAFIA

- F.D. ADAME MARTINEZ, *La consulta tributaria*, Granada, 2000.
- G. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009
- M. BEGHIN, *Note minime a proposito dell'interpello "obbligatorio" nella disciplina del cd. "consolidato mondiale"*, in *Boll. trib.*, 2003.
- J.J. BIENVENU, T. LAMBERT, *Droit fiscal*, Paris, 2003.
- A. BORGOGGIO, *Società di comodo e rimborso Iva*, in *Il fisco* n. 31/2012
- P. BORIA, *Diritto Tributario Europeo*, Giffrè, 2010.
- F. BORTOLOTTI, *L'accertamento tributario nella Repubblica Federale Tedesca. Intervento*, in AA. VV., *L'accertamento tributario nella Comunità Europea. L'esperienza della Repubblica Federale Tedesca*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1997.
- N. BOZZA, *I principi e la tutela del contribuente nell'Abgabenordnung e le esperienze pratiche*, in *Riv. dir. trib.*, 2001.
- M. CAPOLUPO, *Diritto di interpello: emanate le norme di attuazione*, in *Fisco* n. 36, 1997.
- S. CAPOLUPO, *L'interpello preventivo nel consolidato mondiale*, in *Il fisco*, 2004.
- S. CAPOLUPO, *L'ennesima stretta per le società di comodo*, in *Il Fisco*, 2011.
- G. CAPUTI, R. LUPI, *Il rapporto fisco-contribuente nelle scelte dell'Amministrazione finanziaria*, in AA. VV., *Il diritto d'interpello*, a cura di G. Caputi, Roma, 2003.
- E. CERIANA, *Le conseguenze processuali dell'interpello preventivo ai fini della "Normativa C.F.C."*, in *Corr. trib.*, 2002.
- J.P. CHEVALIER, *Il contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1994.
- A. COMELLI, *La disciplina dell'interpello: dall'art. 21 della L. n. 413/1991 allo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2001.
- A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003.
- L. FERLAZZO NATOLI, *Lineamenti di diritto tributario*, Milano 2003.
- G. FRANSONI, *Efficacia e impugnabilità degli interpelli fiscali con particolare riguardo all'interpello disapplicativo*, in AA. VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. MAISTO, Milano, 2009
- G. FRANSONI, *L'Agenzia delle entrate illustra la non impugnabilità degli interpelli*, in *Corr. trib.*, 2009.
- S. FUCILE, *Riflessioni in tema di impugnabilità del diniego di disapplicazione di una norma antielusiva*, in *Riv. dir. trib.* n. 9/2011.
- F. GARCIA BERRO, *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva Ley general tributaria*, Madrid-Barcelona, 2004.
- R.L. GARDNER, D.N. STEWART, R.G. WORSHAM JR., *Tax research techniques*, New York, 2000.
- A. GIORGIANNI, *L'Evoluzione dei rapporti di collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente: l'interpello alla luce dello Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2004.
- J. GROSCLAUDE, P. MARCHESSOU, *Droit fiscal général*, Paris, 2003.
- H.M. HEINKE, G. MERKEL, *Steuer Seminar, Praktische Falle des Steurreschts. Abgabenordnung*, Bremen, 2003.

- F. LAFUENTE MOLINERO, *La aplicación de los tributos: aspectos generales y normas comunes*, in AA. VV., *Visión práctica de la nueva Ley general tributaria*, Valladolid, 2004.
- S. LA ROSA, *Concordato, conciliazione e flessibilità dell'Amministrazione finanziaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1995.
- R. LUNELLI, *Diniego di disapplicazione delle norme "antielusive": impugnazione facoltativa od obbligatoria?*, in "GT - Rivista di giurisprudenza tributaria" n. 8 del 2011
- R. LUPI, *Principi generali in tema di C.F.C. e radicamento territoriale delle imprese*, in *Rass. trib.*, 2000.
- A. MASTROBERTI, *Società di comodo al crocevia dei test di operatività*, in *Il Fisco*, 2011.
- M. MICCINESI, *L'interpello*, in AA. VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. MARONGIU, Torino, 2004.
- A. MORGANTE, *Il diritto di interpello: confronto fra la disciplina italiana e le esperienze statunitense, inglese e francese*, in *Il fisco*, 2001.
- M.T. MOSCATELLI, *L'interpello del contribuente*, in AA. VV., *Statuto dei diritti del Contribuente*, a cura di A. FANTOZZI E A. FEDELE, Milano, 2005.
- M. NUSSI, *Prime osservazioni sull'interpello del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2000.
- G. PAGANI, *Interpello disapplicativo in materia di società di comodo: risvolti contenziosi a seguito dei recenti sviluppi giurisprudenziali*, in *Il Fisco* n. 16/2012
- G. PALUMBO, D. STEVANATO, P. FABBRONCINI, R. LUPO, *Il diniego di "disapplicazione" delle norme antielusive: possibili rimedi giurisdizionali*, in "Dialoghi dir. trib.", 2005.
- B. PLAGNET, *L'interpretazione amministrativa e la sua efficacia nei confronti dell'Amministrazione fiscale e dei contribuenti*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1994.
- G. RAGUCCI, *Commento sub art. 19*, in *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. TESAURO, Torino, 2011
- G.L. RICHMOND, *Federal tax research*, New York, 2002.
- C. ROMANO, *Le ragioni di un ruling europeo*, in *Tributimpresa*, 2004.
- P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005.
- P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001.
- G. TABET, *Diritto vivente e tutela anticipata nei confronti di atti tipici*, in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria, n. 4/2001
- F. TESAURO, *A proposito della riforma del contenzioso tributario*, in *Rassegna Tributaria* 1988.
- F. TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione*, in *Giust. Trib.*, 2007
- K. TIPKE, J. LANG, *Steuernrecht*, Köln, 2005.
- A. VASAPOLLI, G. VASAPOLLI, *La natura non preventiva e obbligatoria dell'interpello delle società di comodo*, in *Corriere tributario* n. 23/2007
- M. ZANNI, *Disciplina dei beni concessi in godimento a soci o familiari*, in *Il fisco* n. 42/2012
- M. ZANNI, *Presunzione di "non operatività" per le società con perdite reiterate*, in *Il Fisco*, 2011
- G. ZIZZO, *Fusione di società e tassazione di gruppo*, in *Corr. trib.*, 2004.

